النظرية المحاسبية

د. سليمة طبايبية

الطبعة الأولي
2016

الطبعة الأولى

2016

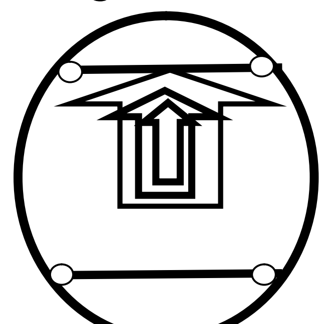
حقوق الطبع محفوظه 2016 ، لا يسمح بإعادة نشر هذا الكتاب أو اي جزء منه بأي شكل من الإشكال أو حفظه ونسخه في أي نظام ميكانيكي أو إلكتروني يمكن من استرجاع الكتاب أو أي جزء منه . ولا يسمح باقتباس أي جزء من الكتاب أو ترجمته إلى أي لغة أخرى دون الحصول على إذن خطي مسبق من قبل الناشر .

مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)

خلوي : 00962 -799424774

00962- 79516512

فاكس: 00962 – 65153561



E-mail : remah @ remahtraining ,com

Khalidk _ 51 @ hotmail. com

Web . www.remah@remahtraining.com .

مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)

www.remah@remahtraining.com

المملكة الأردنية الهاشمية – عمان – شارع الجاردنز

إهداء

حينما يكون العطاء فاعلاً، والجهد مميزاً والثمرة ملموسة

عندها يكون للإهداء معنى، وللثناء فائدة وللتكريم قيمة.

إلى من أضاء تواجده قلوبنا قبل أن تضيء جهوده الأماكن، لمسة وفاء لتبقى ذكرى تواصل ودوام محبة

المراجع	232

الفصل الاول

النظرية

مفهوم النظرية :

النظرية طائفة من الآراء التي تحاول تفسير الوقائعالعلمية أو الظنية أو البحث في المشكلات القائمة على العلاقة بين الشخصوالموضوع أو السبب والمسبب. وتعني النظرية في الدراسات الإنسانية التصوراتأو الفروض التي توضح الظواهر الاجتماعية والإعلامية والتي تأثرت بالتجاربوالأحداث والمذاهب الفكرية والبحوث العلمية التطبيقية . والنظرية عبارة عنمجموعة من المفاهيم والتعريفات والافتراضات التي تعطينا نظرة منظمة لظاهرةما عن طريق تحديد العلاقات المختلفة بين المتغيرات الخاصة بتلك الظاهرة ،بهدف تفسير تلك الظاهرة والتنبوء بها مستقبلاً.

النظرية (بالإنجليزية: Theory) لها عدد من المعاني المختلفة باختلاف الفرع التي تستخدم به هذهالكلمة. بشكل عام، تكون النظرية نوعا من التفسير لشرح كيفية حدوثظاهرة طبيعية، بشرط تحقق حدوث هذه الظاهرة وعدم وجود نزاع في حدوثها، تأتي الآن**النظرية**لتشرح آلية حدوث هذه الظواهر وتكون بشكل عام عرضة للصواب والخطأ، لكنالتماسك المنطقي والرياضي للنظرية ثم شرحها لأكبر عدد ممكن من النتائجالتجريبية يدعم النظرية ويعطيها تأكيدا أكثر فأكثر.

تزداد النظرية صحة عندما تقدم تنبؤات بشأن ظواهر غير مثبتة بعد، ثم تأتي الأرصاد والتجارب بإثباتها،فنظرية النسبية العامةمثلا تنبأت بانحرافات دقيقة في مدار الكوكب عطارد لم تكن مرصودة بعد، وتم التحقق من ذلك بعد ظهور النظرية مما أعطاها مصداقية أكبر.

هناك فرق شاسع بين الاستعمالالعلميلكلمة**نظرية**والاستعمال العام لها. بشكل عام يقصد بكلمة نظرية أي رأي أو فرضية، في هذاالمجال لا يتوجب ان تكون النظرية مبنية على حقائق. اما في المجال العلميتشير النظرية إلىنموذجمقترح لشرح ظاهرة أو ظواهر معينة بإمكانها التنبؤ بأحداث مستقبلية ويمكن نقدها. ينتج من ذلك انه في المجالالعلميالنظرية والحقيقة ليسا شيئين متضادين. مثلاً الحقيقة هي ان الأجسام تسقط إلى مركزالكرة الأرضية، والنظرية التي تشرح سبب هذا السقوط هيالجاذبية.

مثال على ذلك : خطأ نظريةأرسطو (مركزية الأرض) بأنالأرضهي مركزالكونوأنالكواكبوالنجومتدور حول الأرض، وثبوت صحة نظريةفيلاكوس كوبرنيكوسبأنالشمسهي المركز (مركزية الشمس). وتنطلق النظرية من مسلمات أو مبادئ متفق عليها وتكون أساسا لبناء النظرية وما يترتب عليها من نتائج.

ماهية الـــــــــــــــــــــــــــــــــــــنـــظـــــريــــــة

1. مدخل (من الدلالات إلى الإشكالية (يدل مفهوم النظرية في التمثل الشائع على الرأي الشخصي، أو التمثلات والأحكام الفردية التي قد يتبناها شخص معين حول قضية ما أو مسألة ما. لذا يشترط أن تكون النظرية مرتبطة بالممارسة والعمل. ومن هذا نستنتج أن مفهوم النظرية في الدلالة الشائعة يحمل بعدا برجمائيا .وفي اللغة العربية، فإن لفظ النظرية مشتق من النظر، الذي يحمل في دلالاته معنى التأمل العقلي. وكلمة Théoria اليونانية تحمل معاني التأمل والملاحظة العقلية. وفي الفرنسية فإن كلمة Théorie تفيد أن النظرية هي بناء (أو نسق (متدرج من الأفكار، يتم فيه الانتقال من المقدمات إلى النتائج .وتكاد الدلالات اللغوية تقترب – إلى حد كبير – من المدلول الفلسفي للنظرية .فهذا ابن رشد يربط النظر بمفهوم الاعتبار. ولما كان الاعتبار – في نظر ابن رشد – هو القياس، فإن النظر العقلي هو أفضل أنواع البرهان لأنه يتم بأفضل أنواع القياس. أما لالاند Lalande فيعطي للنظرية بعدا فلسفيا يقترب كثيرا من الدلالة المعجمية بالفرنسية.

ونستخلص من ذلك أن النظرية تتعارض مع الممارسة، وتتقابل مع المعرفة العامية لأن هذه الأخيرة معرفة إمبريقية)نابعة من التجربة اليومية). وتتعارض أيضا مع المعرفة اليقينية، لأن النظرية بناء فرضي استنتاجي. وتتعارض أخيرا مع المعرفة الجزئية، لأن النظرية بناء شمولي . من خلال هذه التقابلات، يمكن أن نتمثل الإشكالية الفلسفية التي يحاول هذا الدرس مقاربتها والتي سنعمل على التعبير عنها من خلال التساؤلات التالية · : ما هي نوعية العلاقة بين النظرية والممارسة؟ ·ما هي وظائف النظرية؟ ·من أين تستمد النظرية مبادئها؟ هل تستمدها من الواقع أم أن النظرية إنشاءات حرة؟ .2

2. النظرية والممارسة

إن الفلاسفة اليونان يفصلون بين النظرية والممارسة، حيث يرتبط المفهوم عندهم بالتأمل العقلي المتعالي عن الواقع المادي الحسي. فكلما توغلت النظرية في التجريد؛ كلما حققت – في نظرهم – أبعادها الإبستيمية =)المعرفية). وذلك يرجع إلى طبيعة المجتمع اليوناني الذي كان فيه العمل اليدوي مستهجنا لارتباطه بالعبيد. فكان شعارفلاسفة اليونان هو "المعرفة من أجل المعرفة". وفي مقابل ذلك نجد فلسفات حديثة تربط النظرية بالممارسة. وفي هذا النهج تسير الماركسية لأن ماركس يؤمن بضرورة ربط النظرية بالبراكسيس (= la Praxisالفعل) وكل تفكير متعال عن الواقع تفكير ميتافزيقي. هكذا أراد ماركس لفلسفته أن تكون ممارسة اقتصادية وأيديولوجية. وفي هذا السياق يقول

ماركس :"لقد اهتم الفلاسفة حتى الآن بتفسير الوجود.. وآن الأوان أن نعمل على تغييره لا تفسيره ."
أما مالينوفسكي Malinowski فيرى أن ما من عمل يدوي، ولو كان بسيطا، فإنه يحمل بين ثناياه تفكيرا نظريا ذي أبعاد علمية بيداغوجية (تربوية)، ويهدف إلى تحقيق غايات، ويحمل بصمات الطبيعة الإنسانية الصناعية والفكرية والمدنية .إن الاختلاف حول علاقة النظرية بالممارسة يتطلب منا إبداء رأي حاسم في الموضوع. ومن أجل ذلك نجعل من العلم الحكم والفيصل. لقد كان العلم، يعتبر يقينا لأن كل الإبداعات العلمية تجد لها تطبيقا على أرض الواقع. لكن مع التحولات الإبستيمولوجية التي عرفها العلم، تأكد أن كثيرا من النظريات العلمية غير قابلة للتطبيق (الممارسة) بشكل مباشر، وذلك لا ينتقص من قيمتها أبدا. فالفيزياء – مثلا – التي كانت تحتكم إلى التجربة في كل أحكامها ونتائجها، أصبحت اليوم أنساقا فرضية استنباطية، وأصبحنا نتحدث اليوم عن فيزياء رياضية .انطلاقا من هذا، نستنتج أنه لا تجب مقارنة المعرفة العلمية بالمعرفة العامية. فهذه الأخيرة إمبريقية وبراغمائية، تحتكم إلى الممارسة والمنفعة المباشرة. أما المعرفة العلمية فهي صروح نظرية فرضية–استنباطية، لا يراعى في صدقها إلا بناؤها وتماسكها المنطقيان. لهذا لا يمكن اعتبار الممارسة معيارا ضروريا لتصديق النظرية. هكذا يحق لنا أن نتساءل ما هي وظائف النظرية إذن؟

.3وظائف النظرية

إن النظرية بناء فكري يربط منطلقات بنتائج. فالنظرية العلمية تبنى وتشيد على مجموعة من الفرضيات التي توجه بدورها التجربة العلمية. وتجدر الإشارة إلى أن النظرية تقودها كذلك، مبادئ عقلية منطقية خاصة منها: مبدأ السببية ومبدأ الحتمية. والأول يفيد أن ما من ظاهرة إلا ولها سبب، والثاني يعني أن نفس الأسباب تعطي دائما نفس النتائج. وغالبا ما يتولد عن النتائج ما يصطلح على تسميته بالقانون. والقانون العلمي هو مجموع العلاقات الثابتة بين ظواهر معينة، ويتميز بالخصائص التالية : قيامه على التجربة، قابلية التكرار)لارتكازه على مبدأ الحتمية)، قابلية التعميم، يتيح إمكانية التنبؤ، قابلية الصياغة الرياضية .من هذا المنطلق نستطيع القول : إن القوانين العلمية إذا ما تألفت فيما بينها، فإنها تشكل نظرية علمية متماسكة. وقد تختلف وظائف النظرية باختلاف الأهداف التي توجه القانون العلمي. فقد تكون وظيفة النظرية وصفية إذا كانت القوانين تفيد مجرد الوصف كما هو الحال بالنسبة لقانون كوبرنيك مثلا حينما أكد أن الكواكب تدور حول الشمس دورة إهليلجية (دون أن يتضمن القانون سبب ذلك). وقد تكون وظيفتها تفسيرية إذا كانت القوانين تهدف إلى تقديم العلاقات السببية التي تؤطر بعض الظواهر كقوانين غاليلي Galilée المفسرة لظاهرة سقوط الأجسام (مثلا لما أثبت أن

الهواء هو الذي يفسر اختلاف تسارع الأجسام أثناء السقوط). وحين تهدف النظرية إلى احتضان ظواهر مستقبلية تفسيرا وتحليلا فإن وظيفتها تكون تنبئية. وتجدر الإشارة إلى أن النظرية ذات الوظيفة التفسيرية تكون وظيفتها تنبئية كذلك .إذا كانت الفيزياء الكلاسيكية تقدم إمكانية تصنيف وظائف النظرية، فإن ذلك لا يمكن تعميمه على النظرية العلمية حيث تشكل البيولوجيا والعلوم الإنسانية الاستثناء. وذلك نظرا للاختلاف الحاصل بين المفكرين وهو صراع يرقى أحيانا إلى الاستخفاف بالنتائج التي يصل إليها الآخر. فداخل البيولوجيا نشهد صراعا تقليديا بين المدرسة اللاماركية والمدرسة الداروينية. فإذا كانت اللاماركية – مثلا – تؤكد إمكانية انتقال الخصائص المكتسبة بالوراثة؛ فإن أغست فايزمان A.Weismann يبين أن الخلايا تنقسم إلى خلايا جسمية SOMA وخلايا جرثومية (أو جنسية GERMEN (والبيئة لا تؤثر إلا الخلايا الأولى. ومن ثمة هناك احتمال ضعيف لانتقال الخصائص المكتسبة وراثيا. أما في مجال العلوم الإنسانية، فإن الأمر سيكون أكثر تعقيدا، لأن الظاهرة الإنسانية ظاهرة معقدة ومتغيرة، تدخل في تكوينها اعتبارات وجدانية وأخلاقية ودينية .لذا يصعب إيجاد قوانين علمية دقيقة ومضبوطة. ولما كانت محاولة ربط العلوم الإنسانية بالعلوم الدقيقة أضر بها أكثر مما نفعها – كما يرى مالينوفسكي – أضحت مهمة البحث عن نموذج آخر للعلمية، بالنسبة للعلوم الإنسانية، أمرا ضروريا .يتبين، إذن، أن تحديد الوظيفة العلمية للنظرية قضية لا تتوقف على طبيعة النظرية فقط، بل تتوقف أيضا على طبيعة المناهج المستخدمة والمجالات العلمية التي تبنى فيها النظرية. و من هذا المنطلق نتساءل: ما هي طبيعة العلاقة بين النظرية والواقع؟ .4النظرية والواقع بما أن النظرية العلمية تسقط كثيرا من تمثلاتها على الواقع، فإن الكثيرين يعتبرون هذا الأخير المحك الحقيقي للنظرية. ومن هذا المنطلق تصبح التجربة العلمية الخطوة الأساسية لبناء النظرية مادامت التجربة هي التي تؤكد أو تكذب الفرضيات. لكن مع التحولات العلمية الحديثة تمت إعادة النظر في علاقة النظرية بالواقع والتجربة. فهذا إنشتاين Einstein يؤكد "أنه لا يمكن استنتاج القاعدة الأكسيومية للفيزياء النظرية انطلاقا من التجربة، إذ يجب أن تكون إبداعا حرا.." فالنظريات العلمية أصبحت لا تخضع للتحقق التجريبي .ومن هذا المنطلق افترض كارل بوبر K. Poper معيارا آخر للتحقق من صدق النظرية، ألا وهو معيار التزييف . Falsification ويعني ذلك أن تكون النظرية العلمية قابلة للتكذيب (دون أن يكون التكذيب مطلقا، وكل ما يعني ذلك فقط أن لكل نظرية المجال الذي تصدق فيه). وهذا ما سيجعل الأنساق العلمية – في نظر بوبر – تخوض صراعا مريرا من أجل البقاء.(= انظر مثلا إلى الاختلاف الحاصل بين الهندسة الأقليدية، والهندسات اللاأقليدية .(ومع ظهور الميكروفيزياء، تغير مفهوم الواقع. حيث أصبح الواقع لا يعني معطى تجريبيا يوجد خارج الذات،

وإنما أصبح مفهوما يتغير من الظواهر الماكروسكوبية إلى الظواهر الميكروسكوبية. فالفوتونات والإلكتونات أضحت تفقد كل فردية وتميز. فلا أحد يستطيع الجزم بأنها موجية أو جسمية: لأنه كلما ظهرت بمظهرها الموجي اختفى مظهرها الجسمي، والعكس صحيح. ومن ثمة تصدق النظرية الجسمية والموجية معا. هكذا أصبح – في اعتقاد باشلار – الاهتمام أكثر من ذي قبل بالفرضيات، فأصبحت الفيزياء أكثر فأكثر فرضية–استنباطية .بناء عليه، أمكن القول بأن التجربة – في صورتها التقليدية – أصبحت متجاوزة، وأصبح الواقع مفهوما عقليا يمكن تمثله بصور متعددة. إلا أن بعض الإبستيمولوجيين يتحفظون من هذا الاستنتاج، حيث يعتقد بوانكاريهH. Poincré ، أن المعيار الأساسي للنظرية هو معيار الملاءمة. ويفيد ذلك أن نتساءل أي النظريات تلائمنا أكثر؟ وسيقودنا ذلك – لا محالة – إلى ترجيح نظريات على حساب أخرى .وكتخريج عام، نستنتج، أنه مهما تعددت دلالات النظرية، فإن إشكالية تحديد علاقتها بالممارسة ستظل إشكالية قائمة. أما تحديد وظائفها فستظل عالقة بالوظائف الإبستيمولوجية التي تعرفها البيولوجيا والعلوم الإنسانية. وفيما يخص علاقة النظرية بالواقع، فهي قضية رهينة بتطور العقلية: فالعقلية الكلاسيكية لا تستطيع أن تتصور النظرية العلمية في غياب التجربة بمفهومها التقليدي. في حين أن العقلية المعاصرة، هي عقلية منفتحة تستطيع أن تحول التجربة المختبرية إلى تجربة ذهنية... ويجب التأكيد أخيرا على أن ربط النظرية بمعيار الملاءمة معناه السقوط في أحضان الفكر البرغمائي، وبالتالي رفض كثير من النظريات العلمية بدعوى أنها لا تلائمنا .

تعريف النظرية

تمثل " النظرية العلمية " أهمية بالغة في البحث العلمي بصفة عامة .و تتحدد على أساسها " هوية" أي علم من العلوم .فالنظرية هي التي تحدد موضوع العلم و تنظم عملياته و أدواره و اتجاهاته . و بذلك تختلف النظرية عن المنهج العلمي الذي يعتبرأساساً واحداً لكل العلوم الطبيعية والإنسانية مع إختلاف الإجراءات و الأدوات بإختلاف الظاهرة محل الدراسة . فعلى سبيل المثال تعد " الملاحظة " خطوة أساسية في كل بحث علمي ، طبيعي أو إنساني ، و لكن تختلف أدوات الملاحظة ، ففي الكيمياء يستعين الباحث ب " المجهر "، و في علم االاجتماع يستخدم " دليل أو كراسة الملاحظة " .
و يتفق كثير من العلماء و الدارسين على أن النظرية تمثل " نسقاً فكرياً متسقاً حول ظاهرة أو مجموعة من الظواهر المتجانسة . و تعرف بـــأنها " تفسير لظاهرة معينة من خلال نسق إستنباطي"(تيماشيف :

النظرية الاجتماعية : الطبيعة والنمو ،   ترجمة محمد الجوهري و آخرون ، 1974م) و يتضمن النسق إطاراً تصورياً و مجموعة مفاهيم و قضايا نظرية توضح العلاقة بين الوقائع و تنظمها بشكل له معنى ، إضافة الى أنها ذات بعد إمبيريقي يستند الى الواقع و معطياته قابل للإختبار ،كما أنها تنبؤية تساعد على تفهم مستقبل الظواهر و إن كان من خلال التعميم . كما تعرف بأنها " عبارة عن مجموعة مترابطة من المفاهيم ،و التعريفات ، و القضايا التي تكون رؤية منظمة للظواهر عن طريق تحديدها للعلاقات بين المتغيرات بهدف تفسيرها و التنبؤ بها .. " .

و يستلزم بناء النظري وفق التعريفات السابقة توفرالمقومات الآتية

1- و جود إطار تصوري ، أو مجموعة من المفاهيم تتناول مفهوم النظرية .و تنقسم الى مفاهيم وصفية و أخرى علمية .

2- أن تحتوي النظرية على مجموعة من القضايا تبين كل قضية علاقة معينة بين مجموعة من المتغيرات .

3- أن ترتب القضايا التي تتناولها النظرية في نسق استنباطي يبدأ بالمقدمات و ينتهي بالتوصل الى النتائج . و أن تكون القضايا ذات إتساق منطقي ، بمعنى يمكن استنتاج كل قضية من القضية التي تسبقها .

4- أن تفسر النظرية الوقائع التي تشتمل عليها ، و تصبح النظرية مؤكدة و قوية كلما فسرت وقائع أكثر.

شروط النظرية :

حتى يتم وضع إطار معرفي للنظرية لا بد من توفر مجموعة من الشروط من أهمها

1- أن تكون مكونات النظرية واضحة و دقيقة ، محددة الألفاظ و المعاني و المضامين .

2- أن تعبر النظرية على ما تدل عليه بإيجاز يبين محتواها و أغراضها و أهداف كل جزء من أجزائها .

3- أن تشتمل النظرية على معظم الجوانب التي تكون تلك النظرية و تحللها و تفسرها قد الإمكان .

4-لابد أن تكون النظرية ذات موضوع و إطار تفسيري خاص بها بحيث لا تتداخل مع نظرية أخرى تتناول وتفسر نفس الموضوع و القضايا .

5- أن تستمد النظرية إطارها المرجعي و التفسيري من حقائق و ملاحظات واقعية يمكن إختبارها علمياً بشكل يثريها و يمنحها الخاصية العلمية .

6- من شروط النظرية الهامة قدرتها على التنبؤ ، بحيث لا تقف عند الوصف و التفسير إنما تتجاوزهما الى القدرة على التنبؤ .

وظائف النظرية :

يمكن إيجاز الوظائف التي تضطلع بها النظرية العلمية على النحو التالي :

1- يعد تحديد هوية العلم و موضوعاته الرئيسة و ميادينه من أبرز وظائف النظرية العلمية ، الذي يترتب عليه تأكيد و إظهار الدور المعرفي التراكمي ، وعليه يتحدد ما يجب دراسته ، و ما هي القضايا التي لم تدرس بعد إضافة الى ما تم التوصل إليه من نتائج .

2- تعتبر النظرية العلمية نقطة البدء في دراسة الظواهر الإجتماعية و الطبيعية على حدٍ سواء ، لأنها تضع للباحث الإطار التصوري لأبعاد و علاقات الموضوع الذي يقوم بدراسته ، و تحدد له المعطيات و كيفية تنظيمها و من ثم تصنيفها ، و العلاقات و الترابطات و التداخلات فيما بينها ، أي أن النظرية تضع للباحث الاجراءات العلمية التي سيتبعها عند القيام ببحثه .و تقدم النظرية عددا كبيراً من المفاهيم التي تثري العلوم . وذلك لأن كل " مفهوم " يتضمن خبرة إجتماعية و علمية مميزة ، إضافة الى أنه يعد تلخيصاً لكثير من الحقائق التي تكون النظرية .

3- من الوظائف الهامة للنظرية القيمة العلمية التي تمنحها للبحث فجمع البيانات بالإعتماد على نظرية تدعم المعطيات و تفسر النتائج أمراً ضرورياً حتى لا يعد البحث ناقصاً و قاصراً . و عليه فإن العلاقة الجدلية بين النظرية و البحث العلمي على قدر كبير من الأهمية يجب ان يراعيها الباحث الجاد عند إلقيام ببحثه .

4- تساعد المظرية على اتجاه الظاهرة مستقبلا ، فالتنبؤ يعني الانتقال من المعلوم من الحالات و الوقائع الى الحالات المشابهة أو المجهولة .

5- كما يمكن الإستفادة من النظريات العلمية في مجال التطبيق.

ما هي النظرية وما هي الفرضية؟

مراحل الاثبات العلمي ثلاثة مفاهيم في توضيح مراتب الاثبات العلمي وهي المشاهدة والفرضية والنظرية المرحلة الاولى لاثبات شئ ما علميا هي المشاهدة يجب ان تشاهد الشئ او تملك دليلا ماديا عليه ليس بالضرورة ان تراه رؤية العين. ثم تخضع مشاهدتك ودليك الملموس هذا للتساؤلات حتى تمرره الى الاختبار. الاختبار قد يكون احصائيا كما في البحوث الاجتماعية او قد يكون تجريبيا او قد يكون برهانا

رياضيا. التجربة ايضا من الممكن ان تكون في الكيمياء او الفيزياء وقد تكون تجربة مباشرة على البشر وقد تكون تجربة بيولوجية على اعضاء الكائنات الحية.

وهنا بعد الاختبار قد ينجح ذلك او يفشل. ففي حال نجاح الاختبار تصبح الفرضية نظرية علمية اما في حال فشل الاختبار فتتجه الفرضية لمحاولة الاثبات مرة ثانية عبر التجارب او قد تلغى تماما.

المزيد من التجارب تعزز الفرضيات وتحولها الى نظريات.

من الامثلة على النظريات، النظرية الخلوية التي وضعت في القرن التاسع عشر وهي تفسر كل ما يتعلق بخلايانا الحية. ومنها ايضا النظرية الجزيئية في الكيمياء وكما نرى فإن ما اثبتته هذه النظريات يوما صار شيئا بديهيا بالنسبة الينا. اجسادنا تتكون من خلايا، وكل شئ في العالم يتكون من جزيئات. هذه امور بديهية بالنسبة الينا اليوم. انها لا تحتمل العبارة الخاطئة التي يرددها الناس (نظرية تحتمل الصواب وتحتمل الخطأ). من النظريات ايضا نظرية العرض والطلب في الاقتصاد.

اذا فالنظريات يجب ان تكون كالقالب الذي يستوعب العالم/الظاهرة/الحالة ويفسر كل ما حولها. ولنقض النظرية يجب الاتيان بحالة لا يمكن للنظرية فيها ان تستوعب العالم/الظاهرة/الحالة. عندئذ نحتاج لنظرية جديدة في تفسير ما يجري وهذه النظرية الجديدة ستمر بالادوار نفسها كالمشاهدة والاختبار والبرهان.

معنى النظرية في علم الاجتماع

يعرف (روبرت ميرتون) النظرية الاجتماعية في علم الاجتماع بأنها مجموعة من التصورات المترابطة منطقياً ، تلك التصورات المحددة والمتواضعة وليست الشاملة المتضمنة كل شيء ، وتأسيساً على هذا التعريف يصعب أن نعتبر المذاهب الفلسفية الكبرى نظريات علمية بالمعنى والمفهوم الذي حدده ميرتون ، فمفهوم الدور الاجتماعي أو مفهوم البناء والوظيفة في علم الاجتماع يمكن اعتبارها من نظريات علم الاجتماع المحددة ، ومهما كان موقف ميرتون ، فإن الغالبية العظمى من علماء الاجتماع تعرّف وتحدد النظرية الاجتماعية بما تدرسه من مواضيع ، فهي إذن نظرية للمجتمع بأوسع معانيه ، وبكل ما في المجتمع من ظواهر ونظم وأنساق ومؤسسات ، وما يحدث من تفاعل وحركة وديناميكية في شبكة هذه العلاقات وهياكل هذه المؤسسات ، وهي – أي النظرية الاجتماعية – عبارة عن علاقات تصورية بين مجموعة من المتغيرات يتم في ضوئها تفسير فئة من الاضطرادات التي يمكن تحديدها بشكل تجريبي ،

فالنظرية إذن هي تصور أو بناء منطقي علمي يفسر ظاهرة أو ظواهر اجتماعية متعددة ، ويحدد هذا التصور المنطقي الظروف والعوامل التي إذا تكررت أو ظهرت أمكن ظهور وتكرار الظاهرة من جديد.
ويحدد (كوهن) الأنماط الرئيسية للنظرية الاجتماعية بثلاثة أنواع هي:
النوع الأول : وهو ما يُعرف بالنظرية التحليلية ، وهي تماثل النظريات المنطقية والرياضية تلك التي لا تحدد شيئا يتعلق بالعالم الواقعي ولكنها تتشكل من مجموعة من القضايا البديهية التي تكتسب صدقها من خلال التعريف والتي يمكن اشتقاق قضايا أخرى منها.
النوع الثاني : وهو ما يعرف بالنظريات المعيارية ، وهي التي تحدد مجموعة من الحالات المثالية التي يرغب الإنسان في تحقيقها ، ويتعلق هذا النوع من النظريات بالمسائل الأخلاقية والجمالية ، مثل نظرية أفلاطون في الفضيلة بأنها التوازن والانسجام بين قوى النفس الثلاث ، القوى الغضبية والقوى الشهوانية والقوى العقلية الفكرية.
النوع الثالث : وهو ما يُعرف بالنظريات العلمية وهي في شكلها النهائي عبارة عن صياغة شاملة وامبيريقية تؤسس علاقة بين نموذجين أو أكثر من الوقائع ، وفي أكثر مستوياتها بساطة نجدها تتخذ الشكل الذي يتمثل في أنه حينما تقع (أ (فإن (ب) لابد أن تقع ، وعادة ما تتسم النظرية العلمية بالشمول والعمومية وقدرتها على التنبؤ.
ومن الواضح أن تكون النظرية ذات بناء منطقي إلى جانب أن العلاقات المنطقية ذاتها عادة ما تكون علاقات بين مفهومين أو أكثر يشيران إلى متغيرات واقعية محددة ، ومهما كان البناء المنطقي للنظرية الاجتماعية على وجه الخصوص مجرداً وبعيداً عن المشاهدات التجريبية ، فإنه يحمل في طياته مضموناً أيديولوجياً وتفضيلات معيارية تكمن وراء قضاياه ومتغيراته ، فيكفي أن نقول إن المجتمع يتكون من طبقات فهذا ضمنياً يعني نظرة تراتبية للناس ، ويعني وضع بعضهم في طبقات عليا وبعضهم الآخر في طبقات أدنى ، إن هذه النظرية المعيارية والأيديولوجية الكامنة في النظرية الاجتماعية هي التي تجعل النظرية الاجتماعية أقل علمية من النظرية العلمية في الكيمياء أو الطبيعة أو الجيولوجيا مثلاً ، وعلى ذلك فالنظرية الاجتماعية دائماً تحمل معاني التحيز بشكل أو بآخر ، ويتضح ذلك جلياً في معظم نظريات الأنثروبولوجيا التي ظهرت في القرنين السابع عشر والثامن عشر ، كما يتضح هذا التحيز أيضاً في معظم نظريات علم الاجتماع حالياً مثل التحيز الذي تتضمنه النظرية البنائية الوظيفية ، أو نظرية الصراع ، أو نظرية تبادل المنافع الاجتماعية ، ويصعب جداً التخلص من هذا التحيز في النظرية الاجتماعية لسبب بسيط هو أنها تنظر للإنسان كمادة أو عنصر أو متغير ، والإنسان غير المادة أو عناصر الكيمياء ، فهو – أي الإنسان – متحيز بطبعه لثقافة معينة أو عِرق معيّن ، كما أنه مكوّن من مشاعر وعواطف

ووجدانات وآمال ، وهذه يصعب وضعها في قوالب أو معادلات رياضية أو إحصائية أو قوانين اجتماعية حتمية ، وحتى وإن وُضعت وهذا ما حدث بالفعل فإنها تخلو من العلمية والقانون العلمي المعتاد في عالم المادة ، وإذا ما سرنا في هذا الاتجاه فإن النظرية الاجتماعية هي ضرب من الفلسفة أو نوع من الايديولوجيا الاجتماعية التي يصف بواسطتها الباحث المجتمع وتطوره وحركته وسلوكه ، ولا يمكن أن ترقى – أي النظرية الاجتماعية – إلى مستوى النظريات العلمية في الكيمياء أو الطبيعة أو حركة المادة ، فالنظرية الاجتماعية فلسفة ذاتية لرؤية الظواهر الاجتماعية من منظور معين.

الفصل الثاني

عن المحاسبة

مفهوم المحاسبة

تعتبر المحاسبة مجالا معرفيا متخصصا، حيث تلعب المعارف المحاسبية دورا أساسيا في توليد المعلومات اللازمة لدعم اتخاذ القرارات.

توليد المعلومات هو خلق للمعرفة، أي كشف لحقائق ترتبط بالظاهرة التي تقدم المعلومات عنها (ترتبط مثلا بموارد المنشأة، وبالآثار التي تركتها الأحداث والظروف المحيطة بالمنشأة في نتائج أعمالها أو في مركزها المالي وغير ذلك). والمستخدم يكتسب معرفة جديدة عند حصوله على المعلومات المولدة، يستخدمها لاتخاذ قراراته.

المعرفة المولدة هنا ترتبط بالممارسة العملية؛ وهي تولدت باستخدام معارف أساسية كانت أساسا مرجعيا عند توليد هذه المعارف، هي المعارف المحاسبية التي يجب أن يكتسبها الممارس قبل ممارسة العمل المحاسبي.

المعرفة هي الكم المتراكم من المعلومات التي تخص ظاهرة ما. وهي متاحة للجميع. والمعرفة المحاسبية هي الكم المتراكم من المعلومات التي يكتسبها المرء (الدارسون) ليتمكن من ممارسة العمل المحاسبي. لكن هذه المعلومات ليست نفسها تلك المعلومات التي تستخدم في اتخاذ القرارات. فالثانية (المستخدمة في اتخاذ القرارات) يتم توليدها باستخدام الأولى؛ توليدها يتم في بيئة خاصة (المنشأة ذات العلاقة) وفي نظام خاص بها (بالمنشأة) يعرف بـ "نظام المعلومات المحاسبي"، فتأخذ المعارف (المعلومات) المولدة طابعا شخصيا. هذا النظام يستخدم المعارف المحاسبية في عملية توليد المعلومات

لخدمة المستخدمين في بيئته الخاصة. من هنا كان لا بد من التمييز بين المعارف المحاسبية التي تشكل مرجعية العمل المحاسبي (القياس والإفصاح) وبين المعلومات التي تولدها نظم المعلومات المحاسبية. وبالتالي التمييز بين المحاسبة باعتبارها مجالا معرفيا متخصصا وبين نظام المعلومات المحاسبي.

المعرفة العلمية، بمفهومها العام، هي مجموعة الحقائق والقوانين المكتشفة التي ترافق الظاهرة وتنظِّمها، والتي تراكمت من خلال الدراسات والأبحاث عبر الملاحظة والتجربة والتقصِّي، وتأصلت بمرور الزمن وثبت صلاحيتها في كل زمان ومكان، وعدم تأثرها بأفراد مجتمع المعرفة ومستوى ثقافاتهم ومداركهم.

والمعارف المحاسبية هي الحقائق والقوانين التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه. إنها بالتحديد كافة المعلومات المتاحة للممارسين التي تمكنهم من القيام بالعمل المحاسبي، وهي بذلك المرجعية الأولى والأخيرة للتطبيق العملي. تتمثل هذه المعارف بمجموعة المفاهيم (المصطلحات وتعريفاتها) وبالفروض والمبادئ والمعايير والقواعد وغيرها. وهي تشكل بمجموعها مجالا معرفيا متخصصا أُطلِق عليه مصطلح "المحاسبة"، اختص بإشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية، لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

ولكون المعارف المحاسبية غير متكاملة ولم تتأصل علميا بمرور الزمن، فإنها لم ترقَ لدرجة أن تكون معارف علمية. فالمعارف المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي لا تزال في مرحلة النضج، وهي تنمو وتتزايد وتتراكم بشكل مستمر وسريع، بفعل التغيرات السريعة الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والتقنية. هذه المعارف لم تأخذ حتى الآن الوقت الكافي للتحقق من مدى موضوعيتها ومن عدم تأثرها بعاملي الزمان والمكان وبالمستوى الثقافي للمتعاملين بها.

لهذا فإن المعلومات التي تقدُّمها المحاسبة تفتقر إلى الموضوعية العلمية، وهي لذلك غير فعالة تماما ؛ من هنا تأتي أهمية أبحاث صياغة نظرية علمية للمحاسبة.

المراحل التاريخية لنشأة علم المحاسبة

عرف الإنسان المحاسبة Accountingمنذ بدء الحضارة الإنسانية، فلقد مرت الحركة التجارية بمراحل عدة، وذلك تبعاً لتطور الحضارة الإنسانية، و توسع الأعمال، لذلك تعتبر المحاسبة قديمة قدم التاريخ، فلم تبرز أي حضارة إلا وكانت المحاسبة أحد ركائزها الأساسية، وفرع هام ومرموق من فروع المعرفة، فالمحاسبة بمفهومها العلمي المعاصر تعتبر أحد فروع العلوم الاجتماعية، كما أنها تشترك مع العلوم التطبيقية في جوانب كثيرة، و الإنسان بصفته كائن بشري يهتم بمعرفة كل ما يحيط به، لذا نجده يهتم

بالمحاسبة بمفهومها البسيط منذ القدم، و منذ ممارسته للأشكال البدائية، و البسيطة من النشاط الاقتصادية، هذا وقد حظيت المحاسبة بالاهتمام لعدة أسباب، منها أنها-:

-لغة المال ولسان حاله فهي وسيلة من وسائل توصيل المعلومات وتتمثل رموزها في الأرقام والكلمات وقواعدها تنحصر في إعداد كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمنشأة.
-تمثل سجل تاريخي مالي للمنشأة.
-تؤثر المحاسبة تأثيرا جوهريا في اتخاذ القرار للمنشأة أو المجتمع عل السواء.

كان لا بد من المقدمة السابقة حتى أبين الأهمية التاريخية التي اكتسبتها المحاسبة منذ قديم الأزل، وحتى تكون المدخل لاستعراض المراحل التاريخية لتطور المحاسبة، حيث أن المحاسبة لم تنشأ من فراغ، وإنما نشأت وتطورت كحاجة ملحة لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات لاتخاذ القرار وتطورها، لم يحدث فجأة، أو دفعة واحدة.

ويمكن إن نقسم تطور المحاسبة إلى ثلاث مراحل:
-1المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494م، ويطلق عليها مرحلة ما قبل القيد المزدوج.
-2المرحلة الفضية من 1494م إلى 1775م، ويطلق عليها مرحلة القيد المزدوج.
-3المرحلة الذهبية من 1775م حتى الآن، ويطلق عليها مرحلة التنظيم المهني.

المرحلة الأولي - المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494م-:
تسمى هذه الفترة بـــ"فترة ما قبل القيد المزدوج Double Entry"، حيث كان السائد استخدام طريقة "القيد المفرد Single Entry"، كأساس لإمساك الدفاتر.
فقد كان أفراد المجتمع في العهود البدائية يعيشون على عمليات الصيد، و الحصول على المواد الغذائية بطريقة جماعية، و من ثم ظهر عهد التخصص في الحرف و المهن، ومعها بدأت الحاجات تبرز ليتبادل الناس إنتاجهم مع بعضهم بعض، مما مهد لظهور "نظام المقايضة"، و بعد ذلك ظهرت وحدات القياس، و اختراع الطباعة، و بدأ الإنسان يدون ماله و ما عليه بطريقة تتناسب مع ثقافته و حجم معاملاته.
وعندما تعددت المبادلات التجارية، واختفى نظام المقايضة، وظهرت النقود كان لابد من تطور المحاسبة، فاستخدمت الدفاتر لإثبات قيمة العمليات التجارية، ورأى التاجر أو صاحب المحل التجاري أنه لابد وأن يتعامل بالبيع الأجل، والذي يتطلب إثبات ذلك في الدفاتر، فاستخدم دفتر ليومية بشكل بدائي يفي بحاجته، و كان يستطيع معرفة نتيجة أعماله عن طريق الزيادة أو النقص في قيمة موجوداته نقص في تاريخ

معين.

لذلك نستطيع القول أن هذه الفترة فقد تميزت بالعديد من التطورات، التي مهدت إنشاء المحاسبة، وفيما يلي استعراض موجز لها:

-1بروز العقلية الرأسمالية Capitalistic Spirit:- يعتبر الدافع الرئيسي لقيام أي نشاط هو تحقيق ربح، وهذا ما شكل العقلية الرأسمالية، فالنقوش والآثار إلى ما قبل 1500 ق.م تدل على تواجد طبقة من التجار في الحضارات القديمة لكل من اليمن ومصر وبابل.

-2تطور الكتابة والحساب -:Writing and Arithmetic كانت الكتابة أحد المقومات الأساسية للحضارات القديمة، فالحضارة اليمنية اعتمدت على خط المسند، وارتكزت الحضارة الفرعونية على الحروف الهيروغليفية، والحضارات البابلية و السومرية والأشورية اعتمدت على الكتابة بالصور، وأما الحساب فقد استخدم اليمنيون القدامى نظام مميز للعد والحساب، اعتمد على الحروف، واستخدم المصريون نظام العد بالعشرات بدون الأصفار، وأما البابليون فقد طوروا علم الهندسة والحساب، واستخدموا رمزاً يعبر عن الصفر، وأخر يعبر عن العلامة العشرية، والحضارة الإسلامية طورت العمليات الحسابية والأرقام العربية.

-3ظهور النقد Money كوسيلة للتداول:- ساهمت النقود بشكل أساسي في تطور المحاسبة، حيث كانت في صورة معادن ثمينة كالذهب والفضة، تقاس بها كافة المعاملات التجارية، ولقد عرف قدماء اليمنيون النقود في عهد الدولة القتبانية، وذلك واضح في قانون سوق تمنع عاصمة الدولة.

هذا وسوف نحاول التعرف على نشوء و تطور المحاسبة خلال الحضارات البشرية المختلفة و منها ما يلي-:

-المحاسبة في ظل الحضارة الأشورية:- من المعروف أن ظهور المحاسبة في الحضارة الأشورية كان سابقاً لظهور النقود بفترة طويلة ،مما أصبح الأسلوب السائد التبادل التجاري هو "أسلوب المقايضة" ما بين القبائل و الأقوام والأفراد المنتجة والمستهلكة، و هذا في ظل وجود فائض في الإنتاج، باستخدام رموز معينة و نقوش و رسوم على بعض مواد البناء و الأوراق الزراعية.

-المحاسبة في ظل الحضارة البابلية:- تبين أن هناك تشريعات قانونية تنظم التعامل الاقتصادي من خلال ألواح من الطين ذات مقاسات مختلفة كانت تستخدم بمثابة سجلات محاسبية يشبه دفتر المسودة ليدون فيها عمليات المقايضة.

-المحاسبة في ظل الحضارة اليونانية:- يعتبر الإغريق أول من استخدم حسابات لقياس المدفوعات و المقبوضات أي المداخلات و المخرجات وقد اكتشفت بعض العمليات المحاسبية التي اعتبرت أساس

المحاسبة في تلك الحضارة و التي بموجبها أصبح كل مدير منطقة معنية ملزما بإعداد حسابات يومية عن النشاطات و المعاملات التي تمارسها مقاطعته.ومما ساعد في تطور المحاسبة خلال هذه الحضارة هي ظهور النقود كوسيلة للتبادل التجاري و أساس للقياس المحاسبي.

-المحاسبة في ظل الحضارة الرومانية:- ان أهم ما يميز الحضارة هو اهتمامها بمسألتي التشريع القانوني من جهة، و التنظيم الإداري من جهة ثانية، و هاتين الناحيتين ذات علاقة مباشرة بتدقيق و تنظيم و إدارة أموال الدولة، و تنظيم شؤونها المالية من وارد و ضرائب و أوجه إنفاقها.

ظهرت في الصين إشكال معقدة من أنظمة المحاسبة الحكومية، يعود تاريخها إلى 2000 ق.م، تضمنت المحاسبة التاريخية والموازنات ووظيفة المراجع، وأما في بابل فقد شهدت ألاف القطع الفخارية على استخدام نظام إمساك الدفاتر.

-المحاسبة في الحضارة الفرعونية:- هناك في مصر كانت الرقابة على المخزون وراء إمساك السجلات، فتشير معظم الدراسات إلى أن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً كان النظام الذي عرفه الفراعنة في مصر، حيث كان الكاتب المصري القديم يستخدم سجلات كمية لإحصاء ثروات الملوك والقياصرة والفراعنة، حيث نجد إن مرحلة الحضارة الفرعونية تعكس تطورا في النشاط للاقتصادي، و بالذات زيادة للإنتاج الزراعي، بما استوجب حفظ الكميات الفائضة عن الاستهلاك في مستودعات ومخازن خاصة بمختلف أصناف المنتجات، وهذا الواقع شكل سبباً رئيسياً لزيادة الأهتمام بعملية مسك السجلات، و تنظيم حركة المخزون من وارد و صادر و رصيد، الذي يشكل أساس نظام الجرد المستمر المطبق في الوقت الحاضر، كما إن الأهتمام بتنظيم ومراقبة حركة المخزون لم تعد مقتصرة على المحاصيل الزراعية، بل تعدته لتشمل الكنوز والثروات الأساسية والذهب وجميع ممتلكات الدولة في ذلك الوقت.

-المحاسبة في الحضارة اليونانية:- إما في اليونان فقد شملت المحاسبة تتبع رصيد أول الفترة والمقبوضات والمصروفات ورصيد أخر الفترة، وفيما يتعلق بالحضارة الرومانية فهناك ما يشير إلى احتفاظ العديد من العائلات بمجموعتين من الدفاتر، كما اتضح وجود سجل يومي للمقبوضات والمصروفات، وهناك اكتشاف في مصر عبارة عن سجل مكتوب على ورق البردي يعود تاريخه إلى أيام الاستعمار الروماني لمصر.

-المحاسبة في الحضارة الإسلامية:- فقد ساهمت الحضارة الإسلامية في تطوير العديد من فروع المعرفة في شتى المجالات، وكانت المحاسبة من نال القسط الوفير من ذلك، فقد كان "النبي صلى الله عليه وسلم" يوكل مهمة جمع الزكاة والصدقات لمن هم أهلاً للثقة، كان يحاسبهم، ويأمر بتسجيل ما يتم تحصيله

وصرفه من الأموال "وكان "أبو بكر" يحاسب عماله بدقة، وكان "عمر بن الخطاب" يستقدم عماله مره كل سنه للمحاسبة، ومع نشوء وتطور الدولة الإسلامية (ما بعد عام 600 ميلادي (تطورت تطبيقات المحاسبة، حيث أنشأت الدواوين والأجهزة التي تهتم بالمال العام، ولعل أشهرها "بيت المال"، والذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه، فقد أضفى ظهور الإسلام على النشاط الاقتصادي تطور كبير، بسبب الأحكام و المصادر الأساسية الأربعة التي استند عليها الإسلام في تنظيم و تطور الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، وهي تتمثل في كلاً من-:

-الدستور بمثابة القرآن الكريم كشريعة للمجتمع الإسلامي.

-القانون بمثابة السنة النبوية الشريفة.

-القرارات و اللوائح تمثلها الأحكام التطبيقية للخلفاء الراشدين.

-التعليمات التفسيرية فقه العلماء.

كما ألزم الإسلام المتعاملون الماليون بكتابة الدين، وبيان أجله، وذلك مهما كان صغيراً أو كبيراً، حيث قال تعالى-:

}يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُواْ إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَى أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ وَلْيَكْتُب بَّيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ وَلاَ يَأْبَ كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللّهُ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللّهَ رَبَّهُ وَلاَ يَبْخَسْ مِنْهُ شَيْئاً فَإن كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ سَفِيهاً أَوْ ضَعِيفاً أَوْ لاَ يَسْتَطِيعُ أَن يُمِلَّ هُوَ فَلْيُمْلِلْ وَلِيُّهُ بِالْعَدْلِ وَاسْتَشْهِدُواْ شَهِيدَيْنِ من رِّجَالِكُمْ فَإِن لَّمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّن تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاء أَن تَضِلَّ إْحْدَاهُمَا فَتُذَكِّرَ إِحْدَاهُمَا الأُخْرَى وَلاَ يَأْبَ الشُّهَدَاء إِذَا مَا دُعُواْ وَلاَ تَسْأَمُوْاْ أَن تَكْتُبُوْهُ صَغِيراً أَو كَبِيراً إِلَى أَجَلِهِ ذَلِكُمْ أَقْسَطُ عِندَ اللّهِ وَأَقْومُ لِلشَّهَادَةِ وَأَدْنَى أَلاَّ تَرْتَابُواْ إِلاَّ أَن تَكُونَ تِجَارَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَلاَّ تَكْتُبُوهَا وَأَشْهِدُوْاْ إِذَا تَبَايَعْتُمْ وَلاَ يُضَآرَّ كَاتِبٌ وَلاَ شَهِيدٌ وَإِن تَفْعَلُواْ فَإِنَّهُ فُسُوقٌ بِكُمْ وَاتَّقُواْ اللّهَ وَيُعَلِّمُكُمُ اللّهُ وَاللّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ } سورة البقرة الآية (282)، حيث وضعت آية الدين هذه عدة ضوابط لكتابة و إخراج هذا المستند منها-:

-يجب كتابة الدين و أجله (فاكتبوه(

-كاتب الدين يجب أن يكون رجل عدل ذوا علم بكيفية كتابة الدين(وليكتب بينكم كاتب بالعدل ولا يأب كاتب أن يكتب كما علمه الله(

-يجب أن يدرج المدين أو وكيله بالسند المبلغ الذي استدانه بالكامل ويتق الله فيه (و ليملل الذي عليه الحق وليتق الله ربه ولا يبخس منه شيئاً(

-ضرورة الاستشهاد برجلين أو رجل وامرأتان (واستشهدوا شهيدين من رجالكم فإن لم يكونا رجلين فرجل وامرأتان ممن ترضون من الشهداء(

-عدم الإستهانة في كتابة المبلغ سواء كان صغيراً أو كبيراً (ولا تسئموا أن تكتبوه صغيرا أو كبيرا إلى أجله) لاحتمال نسيانه، و إبعاد الشك و الريبة.

-لا بأس بعدم كتابة البيع الحاضر يداً بيد لانتفاء المحذور) إلا أن تكون تجارة حاضرة تديرونها بينكم)، وفيها تسهيل للمعاملات الحاضرة.

-وعلى كل حال من الأفضل توثيق الحقوق سواء كانت بأجل أو بدون اجل وهو من باب الإحتياط (وأشهدوا إذا تبايعتم) وهو الحاصل اليوم حينما تجد أنواع المواثيق أمامك وانت فرد عادي من فواتير الشراء و البيع وعقود الخدمات.

كما تطورت مهنة المحاسبة بشكل كبير في العصرين الأموي والعباسي، حيث ظهرت ما يعرف بـــ"المنشورات المالية" ومن ذلك:

-إثبات جميع العمليات المالية من حيث الإجمالي والخصم والصافي بوضوح مع الدقة.

-كل عملية حسابية لا بد إن تكون مؤيده بالمستندات.

-تحفظ الأموال في خزائن خاصة مع تطبيق نظام الرقابة.

-اعتماد العمليات من المخولين بالاعتماد.

-مراجعة الحسابات من جهات أخرى موثوقة.

-جرد تفصيلي في نهاية كل فترة.

لن أطيل أو استرسل فالواضح إن الحضارة الإسلامية قد سبقت غيرها من الحضارات القديمة أو المعاصرة في وضع الأسس للمحاسبة المعاصرة.

-المحاسبة في العصور الوسطي:- هذا فيما شهدت العصور الوسطى بدايات نظم محاسبية لحصر موجودات المزارع، والتي يمتلكها الإقطاعيون في إنكلترا وتسجيل نفقات تلك المزارع وإيراداتها وحتى بداية القرن العاشر الميلادي كانت السجلات المحاسبية بدائية، لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيه التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير، بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون الحاجة لتسجيلها، وقد أطلق فيما بعدد على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح "القيد المفرد."

المرحلة الثانية - المرحلة الفضية من 1494م إلى 1775م-:

يرى كتاب الغرب إن عام 1494م هو تاريخ ميلاد المحاسبة المعاصرة، ويرى آخرون إن الميلاد الحقيقي يجب أن يقترن بنظام الحسبة الإسلامي، و بغض النظر عن من له الفضل في اكتشاف المحاسبة، فالواضح ان المعرفة في مجال المحاسبة تراكمية.

يعتبر عالم الرياضيات الايطالي Luca Pacioli أول من قدم وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج، كأساس لمسك الدفاتر، وذلك في عام 1494م، وقد ذكر أنه اعتمد على الطريقة الشائعة في مدينة البندقية، والتي يعود إليها الفضل في نشر أول كتاب محاسبي تعليمي متكامل.

وقد تميزت هذه المرحلة بصدور قوانين تنظم الأعمال التجارية، ففي فرنسا صدر قانون للتجارة البرية، والمعروف بـــ"قانون سافاري" عام 1673م على يد القانوني الفرنسي "جاك سافاري"، حيث طالب بمسك سجلات محاسبية نظامية، وإعداد ميزانية عامة تكون بياناتها صحيحة وواضحة وشاملة، في عام 1675م أصدر "سافاري" كتاب باسم "التاجر الكامل"، ثم صدر قانون للتجارة البحرية عام 1681م.

وتتميز هذه المرحلة بالتالي:

-انتشار استخدام طريقة القيد المزدوج في دول أوروبا.

-الاهتمام بالمحاسبة كأداة لخدمة المنشأة فقط.

-ظهور سجلات لحسابات التكاليف في انجلترا.

-ظهور أول تطبيق للطريقة الانجليزية في المحاسبة.

-ترسيخ بعض المفاهيم المحاسبية كمفهوم رأس المال والربح وغيره.

المرحلة الثالثة – المرحلة الذهبية من 1776م وحتى الآن-:

يعتبر العصر الذهبي للمحاسبة، هو عصر الارتقاء إلى مستوى العلوم الاجتماعية المعاصرة، وعصر توسع اهتمام المحاسبة، وأهمية دور المحاسب، و ما ساعد في ذلك العديد من العوامل من أهمها:

1- قيام الثورة الصناعية -:ترتب على الثورة الصناعية التي بدأت بوادرها في النصف الثاني من القرن الثامن عشر الانتقال من نظام الإنتاج العائلي إلى نظام الإنتاج الكبير، وظهور شركات المساهمة، التي حققت نجاحاً كبيراً في مجال تجميع المدخرات الصغيرة لآلاف المساهمين، وانفصال الإدارة عن الملكية في شركات المساهمة، والحاجة إلى إعداد حسابات دقيقة وموثوق بها للمساهمين، وتقييم أداء الإدارة وإخلاء مسؤولياتها تجاه المساهمين، وبالتالي لتأكيد الثقة في ذلك كان لابد من اعتماد تلك الحسابات من محاسب قانوني معتمد.

وترتب على ظهور الشكل القانوني لشركات الأموال بشخصياتها المعنوية المستقلة عن الملاك إعادة النظر في مفهوم معادلة الميزانية، حيث انتقل الاهتمام من التركيز على مشاكل قياس المركز المالي للمنشاة، إلى المشاكل المحاسبية المرتبطة بقياس الدخل مثل أهلاكات الأصول، وتقييم المخزون، وتوقيت تحقق الإيراد، وتحديد المخصصات والاحتياطيات.

بالإضافة إلى ذلك فقد كان من أهم ثمرات الثورة الصناعية انتشار شركات السكك الحديدية، والتي تركزت

استثماراتها في الأصول الرأسمالية، كما أدى إفلاس العديد من تلك الشركات بسبب المبالغة في توزيعات الأرباح، وعدم تحميل أرباح الفترة بأقساط الإهلاك اللازمة لاستبدال الأصول، إلى لفت النظر بضرورة التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الايرادية، وأهمية اخذ الإهلاك بصورة منتظمة عند احتساب قائمة الدخل.

كما ساهمت الثورة الصناعية في توجيه المحاسبة إلى مشاكل توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة.

-2صدور قوانين ضرائب الدخل:- ترتب على إصدار العديد من الدول لقوانين ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن ا لعشرين، إلى ترسيخ أقدام المحاسبة في مجال التحاسب الضريبي من ناحية، وتحسين الأداء المهني للمحاسبين من ناحية أخرى، فكما نعلم إن تحديد وعاء الضريبة (الدخل الخاضع للضريبة) يرتكز بصفة أساسية على الدخل المحاسبي.

-3ظهور المنظمات المحاسبية والمهنية:- بدأ الاهتمام بتنظيم شئون مهنة المحاسبة في النصف الأخير من القرن التاسع عشر، ويعتبر معهد المحاسبين المعتمدين في اسكتلندا ICAS، والذي تأسس عام 1854م، أول منظمة مهنية محاسبية، وتلاه معهد المحاسبين المعتمدين في انجلترا وويلز ICAEW في عام 1880م، أما المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين، والذي ظهر تحت مسمى "الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين AAPA "، والذي تأسس عام 1887م، وهذه المنظمات الثلاث أسهمت بشكل ملموس في تطور ونمو المعرفة المحاسبية، من خلال الأخذ على كاهلها مسئولية وضع قواعد مهنية ملزمة لأعضائها، وإصدار النشرات المحاسبية، بالإضافة إلى المنظمات السابقة فقد أسهمت العديد من المنظمات والمعاهد والجمعيات المحاسبية مهنيا وأكاديميا في تطوير المفاهيم والمبادئ والإجراءات المحاسبية وعلى وجه الخصوص المنظمات الآتية:

-جمعية المحاسبة الأمريكية(American Accounting Association (AAA.

-هيئة تداول الأوراق المالية(The Securities Exchange Commission (SEC.

-مجلس مبادئ المحاسبة(The Accounting Principles Board (APB.

-مجلس معايير المحاسبة المالية(The Financial Accounting Standards Board (FASB.

-الجمعية الوطنية للمحاسبينThe National Association of Accountants.

-مجلس معايير محاسبة التكاليف(The Cost Accounting Standards Board (CASB.

-المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (The Canadian Institute of Chartered Accountants. CICA)

-الاتحاد الدولي للمحاسبين- The International Federation of Accountant (IFAC). لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) The International Accounting Standards Committee.

-4إسهامات الإدارة العلمية:- كان لكتابات رواد الإدارة الأوائل Taylor و Gilbreths وغيرهم خلال الفترة الواقعة بين 1920 - 1885تأثر كبير في نمو المعرفة المحاسبية، فقد كان واضحاً لرواد الإدارة العلمية أن للمحاسبة دوراً أساسياً في مجال قياس التكلفة والإنتاج وتقييم أداء الإدارة، ويمكن أن نلخص أهم الإسهامات التي قدمتها الإدارة العلمية للمحاسبة فيما يلي-:

-إرساء اللبنات الأولى للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وذلك من خلال أعمال كل من Garcke وFells Hamilton Church في مجال محاسبة التكاليف المعيارية.

-استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في مجالات التطبيق المحاسبي المختلفة.

ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها-:

-1المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة.

-2المحاسبة وسيلة وليست هدفاً، ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة، فمنها وسيلة لخدمة أل أداره إلى وسيلة لخدمة المجتمع، ويجدر الأشارة هنا أن كل مرحلة من هذه المراحل ليست بدائل، وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها، ولكنها في رأي مراحل مكملة لبعضها البعض، وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب، فعليه أن يقدم البيانات اللازمة في الوقت، والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج أليها.

-3أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية، أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة، إلى المحاسبة الاجتماعية، والمحاسبة البيئية، وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية.

التطور التاريخي للمحاسبة

تعتبر المحاسبة قديمه قدم التاريخ ، فلم تبرز أي حضارة إلا وكانت المحاسبة أحد ركائزها الأساسية وفرع هام ومرموق من فروع المعرفة وحظيت بالاهتمام لعدة أسباب :

1- المحاسبة لغة المال ولسان حاله فهي وسيلة من وسائل توصيل المعلومات وتتمثل رموزها في الأرقام والكلمات وقواعدها تنحصر في إعداد كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمنشأة.
2- تمثل سجل تاريخي مالي للمنشأة .
3- تؤثر المحاسبة تأثيرا جوهريا في اتخاذ القرار للمنشأة أو المجتمع عل السواء.

كان لا بد من المقدمة السابقة حتى أبين الأهمية التاريخية التي اكتسبتها المحاسبة منذ قديم الأزل وحتى تكون المدخل لاستعراض المراحل التاريخية لتطور المحاسبة ، حيث أن المحاسبة لم تنشا من فراغ وإنما نشأت وتطورت كحاجه ملحه لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات لاتخاذ القرار وتطورها لم يحدث فجأة أو دفعه واحدة ويمكن إن نقسم تطور المحاسبة إلى ثلاث مراحل :

المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494 م.
المرحلة الفضية من 1494 إلى 1775 م .
المرحلة الذهبية من 1775 م حتى الآن .

المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494 م :

تسمى هذه الفترة بفترة ما قبل القيد المزدوج Double Entry حيث كان السائد استخدام طريقة القيد المفرد Single Entry كأساس لإمساك الدفاتر ، وتميزت هذه الفترة بالعديد من التطورات التي مهدت إنشاء المحاسبة وفيما يلي استعراض موجز لها :

بروز العقلية الرأسمالية : Capitalistic Spiritيعتبر الدافع الرئيسي لقيام أي نشاط هو تحقيق ربح وهذا ما شكل العقلية الرأسمالية فالنقوش والآثار إلى ما قبل 1500 ق.م تدل على تواجد طبقة من التجار في الحضارات القديمة لكل من اليمن ومصر وبابل .
تطور الكتابة والحساب Arithmetic : &Writingكانت الكتابة أحد المقومات الأساسية للحضارات القديمة ، فالحضارة اليمنية اعتمدت على خط المسند وارتكزت الحضارة الفرعونية على الحروف الهيروغليفية والحضارات البابلية و السومرية والأشورية اعتمدت على الكتابة بالصور . وأما الحساب فقد استخدم اليمنيون القدامى نظام مميز للعد والحساب اعتمد على الحروف واستخدم المصريون نظام العد بالعشرات

بدون الاصفار وأما البابليون فقد طوروا علم الهندسة والحساب واستخدموا رمزا يعبر عن الصفر وأخر يعبر عن العلامة العشرية ، والحضارة الإسلامية طورت العمليات الحسابية والأرقام العربية .
ظهور النقد كوسيلة للتداول : Moneyساهمت النقود بشكل أساسي في تطور المحاسبة حيث كانت في صورة معادن ثمينة كالذهب والفضة تقاس بها كافة المعاملات التجارية ولقد عرف قدماء اليمنيون النقود في عهد الدولة القتبانية وذلك واضح في قانون سوق تمنع عاصمة الدولة .

ظهرت في الصين إشكال معقدة من أنظمة المحاسبة الحكومية يعود تاريخها إلى 2000 ق.م تضمنت المحاسبة التاريخية والموازنات ووظيفة المراجع ، وأما في بابل فقد شهدت ألاف القطع الفخارية على استخدام نظام إمساك الدفاتر وهناك في مصر كانت الرقابة على المخزون وراء إمساك السجلات .

إما في اليونان فقد شملت المحاسبة تتبع رصيد أول الفترة والمقبوضات والمصروفات ورصيد أخر الفترة ، وفيما يتعلق بالحضارة الرومانية فهناك ما يشير إلى احتفاظ العديد من العائلات بمجموعتين من الدفاتر كما اتضح وجود سجل يومي للمقبوضات والمصروفات وهناك اكتشاف في مصر عبارة عن سجل مكتوب على ورق البردي يعود تاريخه إلى أيام الاستعمار الروماني لمصر .
وساهمت الحضارة الإسلامية في تطوير العديد من فروع المعرفة في شتى المجالات وكانت المحاسبة من نال القسط الوفير من ذلك فقد كان النبي صلى الله عليه وسلم يوكل مهمة جمع الزكاة والصدقات لمن هم أهلا للثقة كان يحاسبهم ويأمر بتسجيل ما يتم تحصيله وصرفه من الأموال وكان ابوبكر يحاسب عماله بدقة وكان عمر بن الخطاب يستقدم عماله مره كل سنه للمحاسبة .
وتطورت مهنة المحاسبة بشكل كبير في العصرين الأموي والعباسي حيث ظهرت ما يعرف بالمنشورات المالية ومن ذلك :

1- إثبات جميع العمليات المالية من حيث الإجمالي والخصم والصافي بوضوح مع الدقة .
2- كل عملية حسابية لا بد إن تكون مؤيده بالمستندات .
3- تحفظ الأموال في خزائن خاصة مع تطبيق نظام الرقابة .
4- اعتماد العمليات من المخولين بالاعتماد .
5- مراجعة الحسابات من جهات أخرى موثوقة .
6- جرد تفصيلي في نهاية كل فتره .

1- نشأة المحاسبة وتطورها:

نشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونيه مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى مختلف الأطراف المستعملة لها.

لقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى إي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور لمعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات. وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت. فكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه. وفي ظل هذه الظروف كانت المحاسبة تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفتريه ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة .

في أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعيه، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أداة إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط. بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشراف على تنفيذها والرقابة عليها. ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للجهات الإدارية المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع.

منذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم أفضل السلع والخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من اجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبحت المحاسبة وسيله

لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيله لخدمة المجتمع بصفه عامه، وترتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة قصد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

من دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها والمتمثلة في:

-*المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة؛

-*المحاسبة وسيلة وليست هدفا ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة ومكملة لبعضها البعض حيث تؤدي إلى زيادة مسؤولية

وفعالية المحاسب في تقديم البيانات المحاسبية اللازمة في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج أليها؛

-*أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة العامة (أو المالية في

بعض الكتابات) إلى المحاسبة التحليلية وكذا المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الاجتماعية وكل من هذه الفروع

يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية.

-2تعريف المحاسبة:

إن الجمعية الأمريكية للمحاسبة تعرف المحاسبة كالتالي:

المحاسبة هي عملية تحديد وقياس و تبليغ المعلومات المالية بشكل يمكّن مستخدمي هذه المعلومات من صياغة أراء و تشكيل قرارات على نحو مدروس .

كما يعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينكونها: نشاط خدمي، وظيفتها تقديم المعلومات الكمية – ذات الطبيعه المالية أساسا – عن منشأة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

و يعرفها المشرع الجزائري حسب المادة 3، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، كونها:

المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية،

تصنيفها، تقييمها و تسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و أدائها و وضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.

3-أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي:

-*تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة؛

-*تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات؛

-*إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة؛

-*تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً؛

-*إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع؛

-*مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية؛

-*المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المشروع.

4-أهمية المحاسبة في النشاط الاقتصادي:

المحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعاً فردياً أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها:

-*أصحاب الملكية: تهتم المحاسبة بتبيان نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي لان أصحاب المشروع في حاجة دائمة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المنشأة ومعرفة درجة الفاعلية التي تستخدم بها موارد المشروع.

-*الإدارة:تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمنشأة بصورة سليمة فمثلاً في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حدا وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة وثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو إن استلزم الأمر اتخاذ قرار بإلغاء هذه القسم إذا كان ذلك ضرورياً.

-*الدائنون وحملة السندات:يهتم دائنو المشروع بالوضع المالي للمشروع لمعرفة مقدرته على السداد، ومن هنا فان البنوك قبل منح تسهيلاتها الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المشروع كالميزانية في آخر سنه وذلك لدراستها. ويعطى الدائنون أهميه خاصة لسيولة المنشاة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة.

-*إدارة الضرائب:تهتم إدارة الضرائب بتحديد أرباح المشروع بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم ألا إذا كانت المنشاة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات دورية وبعد تدقيق حسابات المنشاة من قبل مدقق للحسابات.

-*المحللون الماليون:يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون.

-5المبادئ المحاسبية :

حدد المشرع الجزائري في المادة 06 للقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007والمتضمن النظام المحاسبي المالي جملة الأساس والمبادئ المعترف بها عامة في إعداد القوائم المالية، والمتمثلة في:

مبدأ محاسبة التعهد :إن العمليات تسجل في تاريخ حدوثها وليس في تاريخ حدوث التدفق النقدي.

مبدأ استمرارية الاستغلال :تعد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة سوف تمارس نشاطها بدون انقطاع (ليس هناك أجل محدد لنشاط المؤسسة.(

-*مبدأ القابلية للفهم :تكون المعلومة ذات نوعية إذا كانت سهلة للفهم.

-*مبدأ الدلالة :المعلومة لها دلالة إذا كانت تؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية بمساعدة آخذ القرار في تقييم الأحداث الماضية،

الحالية والمستقبلية، إن دلالة المعلومة لها علاقة مع طبيعتها ومع أهميتها النسبية.

-*مبدأ المصداقية :تكون المعلومة ذات نوعية إذا كانت خالية من الأخطاء أو من الأفكار المسبقة.

-*مبدأ القابلية للمقارنة :تكون المعلومة ذات نوعية عندما تسمح لمستعملها بإجراء مقارنات في الزمن (بين دورتين) وبينالمؤسسات.

-*مبدأ التكلفة التاريخية :إن عناصر الأصول، الخصوم، المصاريف والإيرادات تسجل محاسبيا بالتكلفة التاريخية (أي على أساس

قيمتها في تاريخ الحصول عليها /إنتاجها.(

-*مبدأ تفوق الحقيقة الاقتصادية على الظاهر القانوني :إن العمليات تسجل محاسبيا وتقدم في القوائم المالية حسب طبيعتها وحسب

حقيقتها المالية والاقتصادية وليس فقط على أساس الظاهر أو الشكل القانوني.

ما هو تعريف المحاسبة ؟



المحاسبة هي العمود الفقري لقطاع الأعمال .الممارسات الأخلاقية والمهنية تشكّل صورة مالية واضحة لرجال الأعمال وتتيح للمدراء اتخاذ قرارات مستنيرة، وتبقي المستثمرين على دراية بخصوص التطورات في الأعمال التجارية، وتحافظ على تجارة مربحة. كما أنّها واحدة من أقدم المهن، فالمؤسسات تمارس المحاسبة لآلاف السنين، حتى أنّ ألواح الكتابة المسمارية تظهر دليلاً واضحًا على هذه الممارسات.

هناك عدد من التخصصات التي تشارك في المحاسبة .ماسكوا الدفاتر مثلًا يحتفظون بمسارات جميع الأموال التي تدخل في الأعمال التجارية، بما في ذلك المال المدفوع لرجال الأعمال، والمال المدفوع، والأصول التجارية. وهدف المحاسب الأول هو الحفاظ على دفاتر الشركة متوازنة بحيث يمكن لأي شخص أن يقيّم الوضع المالي للشركة سريعًا. السجلات التي يتعامل معها المحاسب تتضمن المرتبات، ودفاتر الشركة، والبيانات المصرفية، والأوراق المتعلقة بالعقارات.

يتم تضمين التدقيق أيضًا في مجال المحاسبة. التدقيق يحمي الموظفين والمستثمرين وأصحاب الشركات من الغش، وعادة ما يتم تنفيذه من قبل جهة خارج المؤسسة، وخلال عملية التدقيق يقوم المحاسب بفحص دفاتر الشركة جنبًا إلى جنب مع عدد من السجلات الأخرى، لمعرفة ما إذا كانت تُقدّم صورة دقيقة للأعمال المالية للشركة. إذا لم تدعم السجلات المالية الأخرى مثل البيانات المصرفية دفاتر الشركة، يجب على المدقق معرفة السبب. وجزء من المحاسبة يكون وضع ضوابط داخلية للحفاظ على أعمال الشركة نظيفة، بحيث يمكن للشركة مواجهة التدقيق بدون خوف.

وتستخدم السجلات المالية للشركة لاتخاذ قرارات مهمة، مثل القيام باستثمار كبير من عدمه. الإدارة المالية السليمة تدعم المسؤولين في الشركة لاتخاذ هذه القرارات وإظهار ما إذا كان الاستثمار مُجدي أم لا أو ستتحمله الشركة أم لا. يقوم المحاسبين بإعداد البيانات العادية التي يتم توزيعها على المسؤولين في الشركة حتى يتمكنوا من متابعة صحة الأعمال، كما يتعاملون أيضًا مع القوائم والتقارير الضريبية للوكالات الحكومية.

حجم المحاسبين يختلف من شركة لأخرى. في الولايات المتحدة، عادةً ما يحصل المحاسب على شهادة من الدولة لممارسة أعمال المحاسبة، وداخل الشركات يكون هناك مشرف محاسبي لكل قسم، ثم رئيس للقسم يصل بين رئيس الشركة وبين المشرف.

.لمحاسبة (نشأتها و تعريفها – أهدافها ووظائفها) قراءة عامة

نشأة المحاسبة:

وبالنظر في التاريخ وجد أنه تم استخدام طرق مختلفة لمسك الدفاتر منذ سنة 2300ق م بداية بالسمرائيين الذين استخدموا أقراص الطين التي نقشوا عليها البيانات وجففوها تحت أشعة الشمس ، ثم الرومانيين استخدموا الأخشاب المغطاة بالشمع ، ثم المصريين القدماء والهنود الحمر استخدموا ورق البردي للتسجيل واستبدل الورق بالقماش والجلد في العصر الاسلامي ، وفي القرن الثاني عشر في عهد هنري الأول استخدم الورق الملتف على شكل اسطوانات وفي القرن 13 و14 استخدم النقش على الألواح الخشبية وتقسيمها نصفين يحتفظ كل من البائع والمشتري بنصف لإثبات الدين. ومع ظهور النقود واختفاء التعامل بنظام المقايضة ، كان لابد للتاجر من طريقة علمية لمسك الدفاتر.

ومن هنا وضع باتشيلو عالم الرياضيات الايطالي الأسس الأولية للمحاسبة كنظرية وأوجد نظرية القيد المزدوج سنة 1494م ولم يتم استعمالها بشكل واسع إلا عام 1869م ، واقترح باتشيلو ثلاث دفاتر (1) التسويدة (2) اليومية (3) الأستاذ ولازالت تستخدم إلى الآن.ولكن مع تطور التبادل التجاري وظهور الاختراعات والنمو الصناعي كان لابد للمحاسبة أن تكون علم له نظريات وفروض ومبادئ ومفاهيم علمية واستخراج وتحليل النتائج المالية.

تعريف المحاسبة:

1. تعريف يعتمد على الجانب التطبيقي: فن تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية .
2. تعريف يعتمد على الجانب العلمي والاكاديمي : العلم الذي يبحث في طرق تسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمنشأة لخدمة أغراض معينة.

3. جمعية المحاسبة الأمريكية : هي عملية تحديد وقياس وتسجيل وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالوحدات الاقتصاديةإلى المستخدمين المهتمين بتلك المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة .
4. نظام للمعلومات يختص بتوليد المعلومات ذات الطابع الاقتصادي أو المعلومات المرتبطة بالأحداث التي تنطوي على الاختيار من بين الاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية المحدودة .

أهداف و وظائف المحاسبة المالية : Objectives of Financial Accounting:

يجب في البداية التفرقة بين الأهداف والوظائف ، فالهدف: هو الغاية اللي يرغب في تحقيقها ، في حين أن

الوظيفة: هي مجموعة الأعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية. وفي ضوء ذلك يمكن القول أن

للمحاسبة المالية الأهداف والوظائف التالية:

أولاً: الأهداف: Objectives :

هناك خمسة أهداف للمحاسبة المالية

الأهداف المستخلصة من التعريف السابق ذكره:

- تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.
- تحديد المركز المالي في هذه الفترة.

الأهداف الأخرى التي تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيقها :

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط ورسم السياسات للفترة أو الفترات القادمة.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإحكام الرقابة على أعمال المنشأة والمحافظة على ممتلكاتها من الضياط والتلاعب والإختلاس.
- الإحتفاظ بسجلات كاملة ومنظمة ودائمة للتصرفات المالية التي تقوم بها المنشأة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

ثانياً : الوظائف: Functions

هناك أربعة وظائف للمحاسبة المالية :

1- التحديد: تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الإهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها (هل هي عملية مالية أو غير مالية ؟) فالمحاسبة تهتم فقط بالعمليات المالية لأنها لغة المال مثل : بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء ، دفع الأجور. أما العمليات غير المالية مثل: قرار تعيين موظف فالمحاسبة لا تهتم بها.

2- القياس : بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد (تحديد قيمتها بالريال) لها قيمة مالية. أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية .

3- التسجيل : بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية باتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر .

4- التوصيل: لكي تتم الإستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية ، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدوا بها في اتخاذ القرارات .

تعريفات محاسبيه

تعريفات المحاسبة الرئيسية:

1- المنشأة:

هي عبارة عن أي وحدة اقتصادية تزاول نشاطاً (تجارياً - صناعياً - خدمياً)
بهدف الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها لتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها. أي بمعنى: أي منظمة تجارية.

2- دورة التشغيل:

هي متوسط الفترة الزمنية بين عملية شراء السلع وبيعها وتحصيل قيمة المبيعات نقداً في المنشات التجارية.

3- الأصول(الموجودات) :

أي ممتلكات ملموسة أو حق غير ملموس ويقدر ثمنه،ويمكن تقسيمها إلى ثلاث أنواع :-

أ) أصول متداولة .

ب) أصول ثابتة .

ج) أصول غير ملموسة).

4- الخصوم:

مطالبات للدائنين على أجمالي الأصول، وتنقسم إلى:

أ)خصوم قصيرة الأجل.

ب) خصوم طويلة الأجل.

5- حقوق الملكية:

هي الموارد التي أستخرجها المالك في المؤسسة،أو هي إلا لتزامات المستحقة على المنشأة تجاه ملاكها أو أصحابها وتمثل الزيادة في قيمة الأصول عن الخصوم.

6- قائمة المركز المالي:

قائمة ماليه تظهر الأصول الالتزامات وحقوق المالكين في تاريخ معين.

7- الإيرادات:الزيادة في أصول المؤسسة أو التخفيض في التزاماتها خلال الفترة المحاسبية.

8-المصروفات:

تكلفة الأصول المستنفذة أو الخدمات اللازمة لعملية اكتساب الإيراد.

9-صافي الربح:

هو الربح المتبقي من الإيرادات بعد حسم التكاليف النهلة يها

10- صافي الخسارة:

صافي النقص في حقوق الملكية.

11- قائمة الدخل:

القائمة المالية و التي تظهر الإيرادات والمصاريف ونتيجة صافي الدخل أو صافي الخسارة لشركة ما ولفترة زمنية معينة.

12- قائمة التدفقات النقدية:

هي قائمة تشمل التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية لفترة زمنية.

تعريف المحاسبة:

هناك تعاريف للمحاسبة تختلف باختلاف وجهات النظر إليها باعتباره تعتمد على جانبين علمي وتطبيقي، فهناك من عرفها بأنها"فن تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية ، وهناك من عرفها بأنها"العلم

الذي يبحث في طرق تسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمنشأة لخدمة أغراض معينة، كما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية على أنها:"العملية التي يتم بها تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة"

وبجدر بنا هنا أن نقول أن هناك فرق بين إمساك الدفاتر والمحاسبة"فإمساك الدفاتر يتناول تسجيل عمليات المنشأة يومياً أولاً بأول،فهو عملية روتينية قد يقوم بها الحاسب الآلي في الوقت الحاضر بالجانب الأكبر منها، في حين أن المحاسبة "تهتم بتحليل وترجمة العديد من الأحداث الاقتصادية المعقدة وتهتم بتصميم النظم وتقدم الكثير من العون للإدارة في مجالات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات ولذلك فهناك كثير من الأطراف يستفيدون من هذه المعومات المحاسبية وهم:

0أصحاب المنشأة(الملاك(

0المستثمرون المحتملون.

0المقرضون.

0الموردون.

0 الاجهزة الحكومية.

0العملاء.

0 العاملون.

0 الرأي العام.

خصائص المعلومات المحاسبية:

درسنا فيما سبق جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهم كما قسمناهم داخلون وخارجيون، ولكي تكون هذة المعلومات أداة نافعة لهم كل في مجالة لابد وأن تصف هذة المعلومات التالية:

0الملائمة.

0الوقتية.

0 القابلية للتحقيق.

0الموضوعية (البعد عن التحيز).

0الصحة أو الدقة.

0القابلية للقياس الكمي.

فروع المحاسبة

أهم فروع المحاسبة ما يلي:

-المحاسبة المالية:

وتهتم أساساً المحاسبة المالية بتقديم المعلومات المالية عن المنشأة في نهاية كل فترة زمنية، وتحديد نتيجة مزاولة النشأة لنشاطها من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة.

-المحاسبة الادارية:

توفير المعلومات اللائمة لمياعدة الادارة في أداء وظائفها المختلفة وخاصة وظيفتي التخطيط والرقابة.

-محاسبة التكاليف:

وهي الفرع الذي يسعى الى تحديد تكلفة الانتاج لتحقيق الرقاية عليها بغرض ضمان استخدام عناصر الانتاج المختلفة الاستخدام الامثل.

-المحاسبة الحكومية:

وهي الفرع الذي يقوم على تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في ضؤ أطار محدد يحكمة النظام واللوائح المالية والتعليمات والقواعد التي تهدف الى تحقيق الرقابة به على الايرادات والمصروفات، وتعتمد المحاسبة الحكومية عى مبدأ الاعتمادات والمخصصات.

-محاسبة الزكاة والضرائب:

وهي تتناول تجميع ومعالجة المعلومات المالية الازمة لأغراض ربط الضريبة وذلك في ضؤ الانظمة والتعليمات،أو تحديد الزكاة وذلك في ضؤ القواعد الشرعية.

-المراجعة:

تعد المراجعة أحد الوظائف وثيقة الصلة بوظائف المحاسبة، والمستقلة عنها في نفس الوقت، وتهدف المراجعة الى التحقيق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة الناتجة عن المحاسبة المالية بغرض إبدء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية لمنشأة معينة في إظهار المركز المالي ونتيجة الاعمال لتلك المنشأة.

-النظم المحاسبية:هي أحدى مجالات تخصص المحاسبة، التي تختص بتصميم النظم المحاسبية والاشراف على تنفيذها ثم تقديمها.

أهداف ووظائف المحاسبة المالية:

هناك فرق بين الأهداف والوظائف، فالهدف هو الغاية التي يرغب في تحقيقها .في حين أن الوظيفة هي مجموعة الاعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذة الغاية، وعلية فالاهداف:

أولاً: الاهداف:

0تحديد نتيجة اعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية.

0تحديد المركز المالي في لحظة زمنية معينة.

0توفير البيانات والمعلومات عن توقيت التدفقات النقدية للمنشأة.

0توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي.

0توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأحكام الرقابة والمحافظة على ممتلكاتها.

0الاحتفاظ بسجلات كاملة ومنظمة ودائمة للتصرفات المالية ويمكن الرجوع اليها عند الحاجة.

ثانياً: الوظائف:

0قياس الموارد والممتلكات (تحديد القيمة في لحظة معينة)

0قياس الالتزامات المستحقة على المنشأة، (الديون للغير)

0قياس التغيرات في الموارد والحقوق.

0تخصيص التغيرات على فترات زمنية محدودة.

0العبير عن العمليات في صورة نقدية.

والدائن: الذي أعطى أي الذي فقد القيمة فقد القيمة أو المنفعة. ويتم تسجيل العمليات وفقاً لهذا المبدأ، فأذا كانت العملية المالية تؤثر على حسابين فقط،

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

ومن أهم هذة المبادئ مايلي:

*الوحدة المحاسبية *الوحدة النقدية.

*التكلفة التاريخية. *الاستمرارية.

*الفترة المحاسبية. *المقابلة.

*التحقق(الاعتراف بالايراد) *الثبات(التجانس(

*الاستحقاق *التحفظ(الحيطة والحذر)

*الاهمية النسبية *الافصاح.

مفهوم المعادلة المحاسبية:

تعتبر معادلة الميزانية من القواعدالاساسية التي تقوم عليها المحاسبة.وهي قاعدة القيد المزدوج التي تشكل الاساس في اثبات كافة العملات المالية في السجلات المحاسبية.

وتنطلق القاعدة من أن جميع ممتلكات المنشأة وهي الاصول تتساوي مع التزاماتها القائمة+ حقوق الملاك.

القاعدة:

الاصول = الخصوم + حقوق الملكية

وهذا ما يطلق علية معادلة المحاسبة....

قاعدة القيد المزدوج:

تقوم قاعدة القيد المزدوج على أساس أن لكل عملية مالية طرفين متساويين في القيمة ومختلفين في الاتجاة.أي جانبان متساويان "مدين" و "دائن" ، فالمدين: هو الذي أخذ أي حصل على المنفعة،

0إيصال المعلومات الىالاطراف الستفيدة.

مبادئ المحاسبة

مفاهيم المحاسبة:

–**القيود:**وهي كل حركات المال الحقيقية أو الرمزية التي تتم داخل المؤسسة .وللقيد طرفين؛ الطرف الذي يأخذ المال (المدين) وصفته سالبة وحرف جره (منه أو من(، والطرف الذي يدفع المال وهو (دائن) وصفته موجبة وحرف جره (له أو إلى .(ولكل حركة (قيد) قيمة مالية حقيقية أو تقديرية ..وبيان يشرح القيد ويحدد مصادره واسبابه، وأخيرا تاريخ واقعة القيد.

–**الحسابات:**وهي مراكز المال في المؤسسة حيث يركد المال فيها (بصفة حقيقية أو معنوية(، ولها صفة حقيقية أي يمكن تقسيمها إلى مالانهاية، مثلا يمكن تقسيم حساب المصروفات عامة إلى مصروف سيارة ومصروف مكتب، ويمكن تقسيم مصروف السيارة إلى صيانة ووقود وهكذا.

وتنقسم الحسابات إلا نوعين :

–نوع أخذ دائما وهو المدين يمكن له ان يكون دائن في بعض القيود، لكن لا يسمح له أن يصبح رصيده دائنا بعد أي قيد، وإلا يكون القيد خطأ.. مثلا أذا وضعنا في الصندوق 500$ ثم أخذنا 200$ فإنه ما زال مدين ب300$ لكن لو قمت بسحب 400$ بعد ذالك سيصبح رصيده –100$ أو دائنا ب $100وهو الشيء الغير منطقي في الواقع.

–نوع يعطي وهو الدائن ويمكن له أن يكون مدين في بعض القيود لكن لا يسمح له أن يكون مخزونه مدين، مثال على ذالك رأس المال لو بدأ ب 4000$ مثلا ثم قام صاحب العمل بالسحب من رأس المال حتى أصبح مدينا حتى لو كان الربح يغطي ذالك، حينها سيسقط حقه في المشروع، لذا هنالك حساب مدين

لصاحب المشروع أسمه المسحوبات يتم من خلاله أخذ أرباحه دون تأثر رأس المال الذي يثبت حقه في المشروع.

الآن هنالك أنواع للحسابات المدينة والحسابات الدائنة، هذه الأنواع موجودة حتى تساعد على عمل التقارير المحاسبية، فلا نقول الصندوق في التقرير بل نقول جميل الحسابات التي نوعها أصول متداولة، وهو ما يسهل أخراج التقاري ويعين طريقة للتعامل مع الحسابات.

أنواع الحسابات المدينة:

- الأصول المتداولة: وهي أملاك الشركة أو المؤسسة على شكل نقد أو القابلة للصرف خلال سنة، مثل الصندوق والبنك والبطاقة الإلكترونية وأوراق القبض مثل الشكات والكمبيالات...
- الأصول الثابتة: وهي أملاك الشركة أو المؤسسة التي تقتنيها بهدف الإستخدام وهي غير قابلة للصرف السريع ولا تباع بقيمة شرائها، مثل قطعة الأرض أو البناء أو السيارات أوالماكنات والأثاث...
- الأصول الغير ملموسة: وهي الأصول التي لها كيان معنوي لكنها ذات قيمة ملموسة على المؤسسة، وهي في الغالب لا يتم توليدها بالنقد بشكل مباشرة، لكنها تحسب في عمليات بيع المؤسسة أو تصفيتها. وتغلق قيود هذه الحسابات مع القيود الإيجابية في قسم المدخلات، ومن أمثلتها: الشهرة ، العلامة تجارية، القيمة التقنية، القيمة التنظيمية، برائة الأختراع ..

البنود الثالاثة السابقة تشكل موجودات الشركة، مع أمكانية فصل البند الثالث تحت القيمة المكتسبة وتدخل ارصدة حساباتها تقرير الميزانية.

- المصاريف: وهي التكاليف التي تبذلها المؤسسة للحصول على الإيراد من البيع أو الخدمات المقدمة، ولها صفة منتهية أي أن ما يتم صرفه من الأصول يخرج من قيمة الشركة، وهي أيضا تعبر عن المصاريف الإدارية لتحقيق المبيعات أو تقديم الخدمات، وقلتها أو زيادتها عن المعدل تبين كفاءة النظام الداخلي للشركة، ومن الأملة عليها: المصاريف المكتبية، الفواتير، الرواتب، الوقود، النقل، مصاريف بيع، أعلانات....
- المخرجات (المسحوبات): وهي حسابات لا تدخل أي تقارير تخرج منها عوائد الشركة أو صافي الربح، وإذا زادت عن الحد فإن ذالك سينقص من رأس المال أو قيمة الشركة، ومن الحسابات التي تحويها :

- **المسحوبات:** الذي يبين المبالغ التي سحبها صاحب العمل من المشروع كأرباح.
- **التبرعات:** لأننا لو أسندنا التبرعات على المصاريف فستكون عبئ على الأدارة. بينما هي مخرجات للعملية الإنتاجية في المؤسسة فهي في الغالب ستنقص من حصة المسحوبات.
- **التقارير السلبية:** وهي التقارير التي تزيد من تحديات المؤسسة، فلو كانت قيمة مؤسسة مثلا 100$ ألف فإن المشتري قد يخفض قيمتها بـــ20$ ألف بسبب ضعف الموقع التنافسي للشركة...

- المتاجرة المدينة: وهي الحسابات التي تدخل تقرير المتاجرة في الجانب المدين ولا تدخل تقرير الميزانية ولا تعتبر من أصول الشركة. ومن أمثلتها، المشتريات، مردودات المبيعات، مسموحات المبيعات، بضاعة أول المدة...

أنواع الحسابات الدائنة:

- الخصوم المتداولة: وهي الإلتزامات على الشركة أو المؤسسة التي يجب على الشركة سدادها خلال عام، مثل دائنو التوريد، أوراق دفع، قروض قصيرة الأجل.
- الخصوم طويلة الأجل: وهي الإلتزامات على الشركة أو المؤسسة التي يجب على الشركة سدادها بعد عام أو أكثر، مثل قروض طويلة الأجل.
- حقوق ملكية: وهي المبالغ المستثمرة في المؤسسة أو الشركة، فأذا كان واحد يسمى (رأس المال) وأذا كان أكثر يتم تعداد أسماء الشركاء كل في حساب، وبالنسبة لنظام الشراكة بنظام طرف يقدم العمل وطرف يقدم المال يغلق قيد حساب الأجر مع الطرف الذي يقدم العمل ليضمن حصته في المشروع، وفي وجود أجر جزئي، يتم ذالك في قيدين قيد من الصندوق وقيد من مقدم العمل بالجزء المخفض من الأجر.
- التحديات: وهي الأشياء الغير ملموسة (المعنوية) التي تؤدي إلى تخفيض قيمة المشروع، ويتم أغلاق قيود هذه الحسابات مع التقارير السلبية في المخرجات، ومن أمثلتها ضعف المركز التنافسي، صعوبات لوجستية، استهلاك ثقة الموردين..
- المدخلات: وهي الحسابات التي تعطي قيمة للمؤسسة ولا تدخل في أي تقرير، ومعظمها عوامل خارجية ومنها :
  - **التصنيع:** وهو يقوم بأستهلاك المواد الخام لأنتاج مواد مصنعة ذات قيمة أعلى.

- **التحسين أو التصليح:**وهو معالجة الأصول المتداولة أو الثابتة مع بعض المصروفات لزيادة قيمتها.
- **المتطوعين أو المتدربين:**وهم أشخاص يعملون لصالح المؤسسة دون أن يأخذوا أجر بالمقابل.
- **متبرعين:**هم أشخاص يقومون بالإيداع مبالغ نقدية دون الحصول على حقوق ملكية.
- **تقارير أيجابية:**وهي تقارير تؤثر على قيمة المؤسسة بشكل إيجابي.

- المتاجرة الدائنة: وهي الحسابات التي تدخل تقرير المتاجرة في الجانب الدائن ولا تدخل تقرير الميزانية ولا تعتبر من أصول الشركة، المبيعات، مردودات المشتريات، مسموحات الشتريات، بضاعة أخر المدة

الفصل الثالث

النظرية المحاسبية

نظرية المحاسبة.. ماذا تعني؟

الملاحظ أن غالبية ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، لا يدرون أو ربما لم يسألوا أنفُسهم: كيف تم

بناء النظرية المحاسبية؟ وما هو الإطار الفكري للمهنة؟ وما هي الأسس التي بنيت عليها مبادئ ومعايير هذه المهنة؟ بما يسمى بالفكر المحاسبي أو الإطار الفكري للمحاسبة المالية Conceptual Frame Work. فالفكر المحاسبي بني بالأساس على الأهداف التي وجدت من أجلها هذه المهنة. وقد بدأ من هدفها الأساسي وهو توفير المعلومات لمتخذي القرارات الاستثمارية والمالية، ثم بتعريف للمبادئ والمصطلحات الموحدة للمفاهيم والعبارات والكلمات المستخدمة في هذه المهنة، ثم معايير أو مقاييس أو أنظمة تتبع لتحقق الأهداف التي سبق تحديدها باستخدام المفاهيم والمصطلحات المهنية المتفق عليها. وبالمناسبة فإن عبارة المعايير المحاسبية (فلسفياً) لا يُقصد بها المعايير بمعناها الحرفي، وإنما يقصد بها كل ما يتعلق بالتنظيم المقوم لبناء المهنة. ولذلك يُخطئ البعض عندما يعتقد أن تنظيم المهنة يُمكن أن يتم ببناء هيكل قوي من معايير المحاسبة والمراجعة، وهذا ما سبب أزمة الرهن العقاري وإفلاس شركات ضخمة مثل أنرون والوورلد كوم، التي حدثت مع وجود معايير محاسبية. وما معالجة شركة زيروكس إلا مثال شاهد للمعالجات المحاسبية الخاطئة. ومما ضاعف المشكلة في البيئات المحاسبية العربية، قلة المراجع باللغة العربية عن النظرية المحاسبية. وفي هذه الأيام يتم طباعة كتاب حول نظرية المحاسبة، وفيه إيضاح وافٍ لــ«ماذا تعني نظرية المحاسبة؟». وهذا الكتاب يعود ريعه لــ«جمعية إنسان». وهو كتاب يحتاجه طلبة وأساتذة مهنة المحاسبة والمراجعة والممارسون لها من محاسبين قانونيين ومديري مالية ورؤساء حسابات وكافة الممارسين لنواحي المهنة الأخرى والمستفيدين من مخرجات المحاسبة المالية. من تأليف الدكتور عبد الرحمن الحُميّد أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة الملك سعود. وقد روعي في الكتاب مزجه للفكر الأكاديمي بالتطبيق العملي، بالإضافة إلى إثارة أسئلة حائرة مازالت مثار خلاف بين المدارس المحاسبية المتعددة. كما ركز الكتاب على متطلبات المعالجات المحاسبية قياساً وعرضاً وإفصاحاً محلياً ودولياً وعلى الأخص معايير المحاسبة السعودية.

ويقع هذا الكتاب في عشرين فصلا، خصص الأول لاستعراض الأفكار المحاسبية بين النظرية والواقع، حيث تم التفرقة بين العلم والنظرية والفرض وإيضاح دور وطبيعة المحاسبة، ومن ثم تأطير نظرية المحاسبة والأسس التي قامت عليها. بما في ذلك تحديد الشيء المقاس وأساس القياس المحاسبي ووحدة القياس، للوصول إلى أنموذج القياس المحاسبي الواقعي، والفصل الثاني خصص لاستعراض أساليب بناء نظرية المحاسبة سواء الأساليب النظرية وغير النظرية، بما في ذلك الأساليب الواقعية وأساليب بناء الأطر الفكرية وكذلك الأساليب التقليدية والحديثة التي استخدمت نظرياً لبناء نظرية المحاسبة عبر

التاريخ. أما الفصل الثالث فلقد حُلل فيه الإطار العام لنظرية المحاسبة وذلك من خلال جمع بديهيات أو مفاهيم أو مبادئ المحاسبة في «عبارة جامعة»، ومن ثم استعراض الآراء حول كل مفهوم، ولقد نتج عن ذلك تحليل 17 مفهوماً محاسبيا بدءاً بالأقل جدلية «الوحدة المحاسبية» وانتهاءً بالأكثر جدلية «مخاطر عدم التأكد». كما يتحدث الكتاب عن طبيعة المحاسبة ونظريتها وأساليب بناء النظريات المحاسبية ومتطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية، نماذج قياس الدخل وطرق احتساب ربحية السهم وعرضه والإفصاح عنه ومتطلبات العرض والإفصاح. وتحديد وقياس البنود التفصيلية للخصوم وحقوق الملكية والفضائح المالية وأزمة الرهن العقاري. ويحتوي الكتاب في آخره على ما يقارب 700 سؤال مقالي واختيار من متعدد وتحديد الإجابة الصحيحة.

النظرية المحاسبية

يهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي ، والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية ، لذلك فإن هذا المقرر يناقش بصورة مستفيضة الجوانب العلمية للنظرية المحاسبية بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظرية والبناء الفكري الذي تقوم عليه ، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

جوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:-

المستوى الأول-: الحاجة إلى نظرية المحاسبة ، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث سيتم الإجابة على بعض الاستفسارات المثارة حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وعما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي ، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأصيل ، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظرية ، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر ، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظرية وتحقيق أهدافها المرجـــوة.

المستوى الثاني-: الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق ، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال مناقشة أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان ، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية ، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتجددة وغير محددة بفترة زمنية معينة ، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتمل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها . لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناءً على اعتبارات تطبيقية (برامجاتيكية) أي تاريخية مسبقة ، الأمر الذي يؤدي للقول بوجوب تنظيم السياسة المحاسبية لتسير جنباً إلى جنب مع علمية التطوير وبناء النظرية.

المستوى الثالث-: دراسة النموذج المحاسبي المعاصر وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث نتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية ، إلى جانب التعرض إلى أهم الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.

المستوى الرابع-: دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي ، وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر ، ثم نتناول بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، ثم نتعرض بالشرح والتحليل إلى مشكلة التغيرات في الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة.

موضوعات الدراســـة-:

1. التأصيل العلمي للمحاسبة ويشمل ملامح تطور المعرفة المحاسبية – محاولات التنظير المحاسبي بدءً من البحث عن المبادئ إلى إنشاء المعايير.

2. قراءة فلسفية في نظرية المحاسبة وتشمل محاولات بناء النظرية وتنظيم السياسة المحاسبية ، والخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية وتنظيم عملية وضع وإصدار المعايير.

3. عرض هيكل نظرية المحاسبة وتشمل الإطار المفاهيمي للنظرية ويتمثل في الأهداف والمفاهيم ، البناء الرسمي للنظرية ويتمثل في الفروض والمبادئ المحاسبية.

4.المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية وتشمل تطور أهداف التقارير والفئات المستفيدة في ضوء تقارير بعض المنظمات والهيئات المهنية.

5.المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية ، تشمل نظرية الملكية المشتركة ومقوماتها وآثارها ونظرية الشخصية المعنوية ، ونظرية المشروع ، ونظرية الأموال المخصصة.

6.المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وصفاتها الأساسية ومحددات التقرير المالي ، والجوانب الكمية والنوعية لمحددات الأهمية النسبية.

7.المفاهيم الأساسية للقوائم المالية وتشمل مفهوم قائمة الدخل ، وقائمة المركز المالي ، والتدفقات النقدية ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

8.المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وتشمل مفهوم العناصر التي تمثل أرصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ، ومفهوم عناصر الإيرادات والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية.

9.الفروض المحاسبية وتشمل فرض الوحدة المحاسبية ، وفرض الاستمرارية ، وفرض الدورية وفرض وحدة القياس النقدي.

10.المبادئ المحاسبية وتشمل مبدأ القياس الفعلى ، ومبدأ المقابلة ، ومبدأ تحقق الإيراد ، ومبدأ تحقق المصروفات ، ومبدأ التكلفة التاريخية ، ومبدأ الإفصاح الشامل.

11.المحاسبة عن التغيرات في الأسعار وتشمل التغيرات في المستوى العام للأسعار، والتغيرات في المستوى الخاص للأسعار ، والتغيرات في المستوى النسبي للأسعار ، وما يرتبط بهما من مفاهيم وأراء والأساس الفكري لهما ، وتطبيقاتها العملية.

مفهوم وعناصر النظرية المحاسبية:

تعريف النظرية:

هي إطار فكري مُتسِّق ومنظم للأفكار الأساسية والمفاهيم والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدارسة.

والنظرية المحاسبية ذات بعدين:

الأول: هي البناء الفكري المُتَّسِق المنطقي، وهو الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية.

الثاني: البُعد العلمي، أي أنها تكون قابلة للتطبيق ومفيدة لممارسة العملية.

ويمكن تعريف النظرية المحاسبية بأنها:

تبرير منطقي أو استنتاج في شكل مجموعة من المبادئ الفكرية العامة.

تتصف النظرية المحاسبية بأنها:

1- توفر إطار عام مرجعي، يمكن في ضوئه تقييم الممارسة المحاسبية.

2- تقدم إرشادات لتطوير وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة.

وعلى الرغم من عدم الاعتراف بوجود نظرية محاسبية حتى الآن، إلا أنه ثمة محاولات لبناء تلك النظرية.

يجب أن يكون هناك توافق بين الفروض والمبادئ والتي هي من مكونات الإطار الفكري، وهذا البناء الفكري هو أساس للبُعد الثاني لنظرية المحاسبة، أي أنها تكون قابلة للتطبيق بحيث إذا اتُّبع يكون بمثابة دليل عمل.

لماذا الدعوة قائمة لوضع نظرية في المحاسبة؟

طالما أن هناك معوقات وصعوبات وتعارض بين مكونات الفكر المحاسبي، حالة التبدُّل والتغيُّر، عدم استخدام النقد لقياس كافة الأحداث، بالرغم منها ,هل من الواجب التوجُّه إلى وضع نظرية للمحاسبة، أم دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟

أي أن التساؤل القائم ما هو الاتجاه الأفضل؟

-هل التوجُّه إلى دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟

-أم التوجُّه إلى دراسة الإطار الفكري لناء نظرية للمحاسبة؟

على الرغم من الصعوبات التي تواجه عملية بناء النظرية المحاسبية، إلا أنها حتى الآن تؤدي الغرض المطلوب منها، حتى ولو تكُن النظرية (كأساس للمعلومات) بمكوناته صحيح لما استمرَّت /500/ سنة منذ لوقا باشيلي إلى الآن، فالانتقادات التي وُجِّهَت للمعلومات المحاسبية كانت نتيجة الظروف الاقتصادية المتغيرة (رأسمالي، اشتراكي، شيوعي) التي تحيط بالنظرية، ومع ذلك أثبت النظام المحاسبي موجوديته

فقد أُغنيَ الجانب المحاسبي بشقيه النظري والعملي لأنه ضبط على مستوى المنشآت الفردية ثم انتقل إلى شركات عابرة للقارات متعددة الأنشطة، كل ذلك تمَّ ضبطه حتى الآن.

أما النظام المحاسبي فإنه لن يحل المشاكل القائمة، فهو سيعتمد على الإطار الفكري، وبالتالي نجد ان الأولوية هي لتطوير الفكر المحاسبي، لأنه عندما تُوضَع نظرية، فإن جميع المشاكل سوف تُحسَم، والنتيجة النهائية:

بناء النظرية بشكل سليم سينتج عنها نظام محاسبي سليم.

بناء نظام محاسبي سليم، ليس بالضرورة أن ينتج عنه إطار فكري سليم.

فمشكلة الاختيار فيما بين البدائل المحاسبية لا يمكن للنظام المحاسبي أن يُوجِد حل لها، في حين أنه عندما تُوضَع نظرية محاسبية فإنه يمكنها حل جميع المشاكل التي تعترض العملية المحاسبية.

فوجود النظرية المحاسبية يحقق الأهداف التالية:

1- تقييم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة والبحث وجميع الأحداث التي تحدث في المنشأة.

2- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر بما يكفل تحقيق أهداف وقيم معينة.

يرى بعض المفكرون أن نظرية المحاسبة تتألف من جملة عناصر (مستويات:(

المستوى الأول: أهداف التقارير المالية.

المستوى الثاني: عناصر القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات.

المستوى الثالث: مفاهيم الاعتراف والقياس (افتراضات، مبادئ، محددات.(

النظرية المحاسبية

التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي يثور العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها ومنها

" ϖ –:ما هو طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة؟"

" ϖ . هل يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي؟"

" ϖهل هناك قصور في الإطار الفكري المحاسبي "

" ϖ .ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها وما هو الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة ؟ "
" ϖ .ما هو السبيل لبناء نظرية محاسبية تحقق أهداف التطوير المرجوة ؟ " للإجابة على هذه التساؤلات يتطلب التعرض للتطور التاريخي في المجالات المختلفة للجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة ، ثم التعرض لكل من طرق ومناهج البحث العلمي لمعرفة كيفية بناء النظرية ، ثم التعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة والبحث.

أولاً : التطور المحاسبي

تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغير "Continuity and Change" فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة ، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله .

إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية ، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصة تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفنياتها التطبيقية. أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها . وفيما يتعلق بخاصية التغيير ، فهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده

بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغيير يتميز بالبطيء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع ، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير ، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل ، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل . بعض ملامح التطــور التاريخي للمحاسبة :-

• إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "American Institute of Certified Public Accountants" عام 1941 تعريفاً للمحاسبة على " أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها " ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة .

• إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية "American Accounting Association" (AAA) تعريفاً حديثاً نسبياً للمحاسبة " على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة . ويلاحظ على هذا التعريف أنه قد أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها ، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها ، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال .

•وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية . مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي ، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة.

•بناء على ما سبق يمكن تقسم التطور المحاسبي فنياً إلى أربعة مراحل هي -:المرحلــة الأولى :- مرحلة البدء في تكوين الإطار الفني للمحاسبة . المرحلــة الثانية :- مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي في المحاسبة . المرحلــة الثالثة :- مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

المرحلـــة الرابعة :- مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعيـــة.

المرحلـــة الأولى :- تكوين الجانب الفني في المحاسبة-:

تتميز هذه المرحلـــة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفتري والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج . وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية . ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشياً مع احتياجات صاحب المال (المشروع (بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أوما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل ، ويقوم على معادلتين رئيسيتين :-

1. الأرصدة أول المدة التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة

2. حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول – الخصوم ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية ، فقد أصبح لزاماً الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية ، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي . وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي -: الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

المرحلـــة الثانية :- التطوير المهني والأكاديمي :-

يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات ، تحقق رغبات أصحاب المشروع ، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحولات ، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنياً وأكاديمياً بسبب عدة عوامل أهمها :- • ظهور الثورة الصناعية ، وما تطلبه ذلك من كبر وإتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير

المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال ، وعدم إجراء توزيعات منه . • ظهور الشركات المساهمة ، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية ، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة ، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة ، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة ، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة المركز المالي ، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات . كما كان لانتشار تلك الشركات أثر كبيراً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية ، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من مثل مراجع خارجي مستقل ، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854 ، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880 ، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887 .

• فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات ، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أم خارجها .

•ظهور شركات المنافع العامة ، كشركات الكهرباء ، والهاتف ، والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها . وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني ، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز ، الصدق في التعبير ، الموضوعية في القياس ، عدالة القوائم المالية ، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها . أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما ، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصاديـــة .

المرحلة الثالثة :- ظهور المحاسبة الإدارية :-

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات ، وقد كان هذا التطور إستجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته "

"What cannot b measured, Cannot be managed"لقد اخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية ، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات ، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات ، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف . استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى ، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات) ، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة (أحداث محاسبية) ، أما الطرف الأخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية. إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي إلى ثلاثة مجالات رئيسية :-

المجال الأول :- يتعلق بمدخلات النظام المحاسبي ، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبياً .

المجال الثاني :- يتعلق بعملية تشغيل البيانات ، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات .

المجال الثالث :- يتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات) ، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات ، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام .

المرحلـــة الرابعـــة :- المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية :- وتعتبر المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي ، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحالين والمرتقبين ، الإدارة ، المقترضين الحاليين والمرتقبين ، الجهات الحكومية ، العاملين في الوحدة المحاسبية ، العملاء ، الموردين ، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات ، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً ، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى

وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة . وهذا المدخل يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان ، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف ، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي . ثانياً : النظرية ودورها في مجال المحاسبة :- نتعرض في هذا المقام إلى أهمية النظرية والحاجة إليها بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص ، وما هي وظائف النظرية ، وما الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة ، وأخيراً ما هي عناصر ومكونات النظرية . من المعلوم أن الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل ، ومن أمثلة ذلك "مفهوم الوحدة المحاسبية ، فرض وحدة القياس النقدي ، مبدأ الاستمرار ، مبدأ التكلفة ، مفهوم التحقق ، مبدأ الثبات ، سياسة الحيطة والحذر ، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، أساس الاستحقاق ، الأساس النقدي ، الأهمية النسبية ، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، فرض الدورية ، نظام القيد المزدوج ، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود ، مبدأ الموضوعية . ويلاحظ على ما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض ، مبدأ ، مفهوم ، قاعدة ، سياسة ، معيار.. الخ) ، والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة ، فمثلاً القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة ، كما أن هناك اختلافات تحديد المقصود من بعض المفاهيم ، فمثلاً مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية ، في حين يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه المنشأة ، وهناك تفسير ثالث وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة . كما أن هناك اتفاق بين المحاسبين على إعداد تقارير دورية ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية ، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية ، كذلك هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي ، كذلك هناك العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية ، الثبات ، الإفصاح ، تغليب الجوهر على الشكل" كذلك نلاحظ أن هناك تعارضاً بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة ، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول

المتخصصة ، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر ، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية . ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة هو عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة ، ومن أمثلة ذلك تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولاً صادر أولاً ، الوارد أخيراً صادر أولاً ، المتوسط المرجح . وفي مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج ، أساس البيع ، أساس التحصيل ، وفي مجال الربح هل يتبع أساس الربح الشامل ، أساس ربح النشاط الجاري ، الربح بعد خصم الضرائب ، والربح بعد خصم الفوائد . وفي مجال الاهلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت ، المتناقص ، مجموع أرقام السنين ، طريقة النفاذ ..الخ كذلك هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية ، واختلاف طرق التبويب والعرض وتجديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية . ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل بمعنى أنه لا يقدم إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب ، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات :-

• مشكلة التغير في الأسعار .

• قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية) • قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي وحول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي :- • يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة . • تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقويم . • لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل ، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي ، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية . • إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة . أمام كل ما سبق تظهر الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية تتمثل في إطار فكري متسق ومتكامل تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر ، والحقيقة أن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات ، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الاصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية . إن مهنة المحاسبة على هذا النحو تعتبر في وضع متدن بالمقارنة

بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة ، فعلى سبيل المثال هناك مبادئ تحكم نشاط الطبيب مستمدة بصورة مستقلة عن الممارسة العملية اعتماداً على فروع معرفة أخرى كالفيزياء ، الإحصاء ، الكيمياء وبناءً عليه فليس هناك أكثر من مسمى واحد لمرض معين ، وإذا ما قارنا ذلك بإمكانية إعداد القوائم المالية المختلفة لنفس المنشأة عن نفس الفترة ، أو إعطاء مسمى الاستهلاك لكافة طرق احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة على الفترات المختلفة يتبين أوجه الاختلاف بين ما تتميز به العلوم الأخرى عن علم المحاسبة . وهكذا يرى البعض أن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها ، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية ، ويبرر أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم بأن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي نتاج السلوك الانساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية التي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ ، وبالتالي فهم يرون بأن هناك حاجة ماسة إلى نظرية المحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية ، وأن الوضع الحالي للمحاسبة قاصر على مجموعة من القواعد الحكمية والاصطلاحات التي يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي . ومن ناحية أخرى هناك من يرى ان القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وان هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها ، فالقواعد العرفية)الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم ، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك ، ولكن تجدر الإشارة أيضا إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسيا مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهمتين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية او الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون. ثالثا: مفهوم النظرية ومنهج البحث العلمي .تعريف النظرية: هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي: 1- الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها) أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).

2- القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة

3- القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه .

-4توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والاهداف .

وفي مجال المحاسبة لابد من الربط بين النظرية والتطبيق ، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي وهي بذلك تقدم الاساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فان النظرية في المحاسبة لا بد ان يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي. والشكل التالي يوضح عناصر النظرية في المحاسبة :
الأهداف من الشكل السابق يتبين ما يلي

♣ -: إن الأهداف هي نقطة البداية في بناء أي نظرية ، وفي مجال المحاسبة فإن تجديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية

ϖ -:ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية

ϖ .ما هي احتياجات كل طائفة.

ϖما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية.

ϖما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية .

♣إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة ، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ . وإن الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى . والمفاهيم تختلف عن التعاريف (Definitions) في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال ، مثل تعريف مصطلح مدين ، دائن ، الحساب ، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي :-0 • أن تكون عملية Practical أي قابلة للقياس . • أن تكون إجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده . وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل :-

1- مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع ، الشخصية المعنوية المستقلة)

2- مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفق النقدي) .

3- مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصروفات، الدخل، الأرباح والخسائر) .

4- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية)الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد) . إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، فهذا الإطار يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفروض والمبادئ . وفيما يتعلق بالفروض فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى، ويشترط في الفروض أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، وأن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وإلا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر . وأن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقيًا. وإن اختبار الفروض في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث وهذه الفروض تكون

- -:فروض وصفية (وضعية - . Descriptive or possitive (أو فروض قياسية أو توصيفية . Prescriptive or Normativeومن الأمثلة على الفروض الوصفية))معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتيًا بمعرفة المنتجين)) . وأما الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ. وفيما يتعلق بالمبادئ Principies فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها . وقد تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية)، والهدف منها هو التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة . فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة . وفي المحاسبة ونظرًا لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية ، مما يستلزم أن يتسم بالإتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي. وفيما يتعلق بأدوات التطبيق العملي، فهي تشتمل على الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية، وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العلمي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جدًا لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة. إن توفر هذه الخصائص

في مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العلمي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها .

1- المنهج العملي : طبقًا للمنهج العمليPractical approachيتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية، وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة . وفي مجال المحاسبة نجد أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حاليًا هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عامًا بين المحاسبين حيث استقرت وثبت فائدتها مع مرور الزمن، وهو المنهج الذي اتبعته الجمعيات المهنية في معظم دول العالم، وأن الهدف من البحوث الذي تجريه تلك الجمعيات هو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولاً عامًا والتي تأكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية. ومن الأمثلة على استخدام المنهج العملي في هذا المجال هو قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل فقد كان استقرار هذه القاعدة نتيجة لاكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من وجهة نظر المقرضين لأن احتياجات هذه الطائفة تنبع من رغبتها في إظهار الأصول والخصوم مقومة على أساس من الحيطة، كما نال الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيرًا يصرف أولاً قبولاً لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار ، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمنشأة . الانتقادات الموجهة للمنهج العملي : وجهت العديد من الانتقادات للمنهج العلمي كأسلوب لبناء وتطوير النظرية المحاسبية ومن ذلك : - أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العملي قد تصلح لطائفة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تخفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإدارة ولكن ذلك يضر بمصالح المساهمين، كما أن ما يعتبر مفيدًا في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى. وهكذا فإن خاصية الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي. - لا يوفر المنهج العملي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستدلال المنطقي، كما لا يوفر أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها .
- إن الاعتماد على المنهج العملي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية. - وهذا وعلى الرغم من

تلك الانتقادات إلا أنه يجب الاعتراف بأن اتباع هذا الأسلوب في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعد العرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها، وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حاليًا باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting (GAP) principles 2- المنهج العلمي : إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط inductive or) (Detective ويمكن تلخيص دورة هذا البحث في)الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفروض ثم اختيار الفروض وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى النتائج

أالبحث الاستقرائي :- يتم الاستدلال المنطقي وفقًا للاستقراء بناءً على ملاحظة حالة أو حالات خاصة، ثم اشتقاق نتيجة أو مقدمة عامة يمكن تعميمها على المجتمع محل الدراسة، أي يتم الانتقال من الجزيئيات إلى العموميات . وفي مجال المحاسبة يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي القيام بتجميع الملاحظات أو المشاهدات وقياس الظواهر من خلال عدة طرق كقوائم الاستقصاء، وإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ ، وبذلك يمكن استخلاص بعض الفروض العلمية ومن ثم التوصل إلى المبادئ العلمية وإعطائها صفة العمومية

.بالبحث الاستنباطي :- وهو على عكس المنطق الاستقرائي حيث يبدأ الباحث بمقدمة عامة وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم بإثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو حالات خاصة، أي الانتقال من العموميات إلى الجزيئات، أي نبدأ بالفروض وباستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج . وفي مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنباطي كما يلي :-

- تحديد أهداف التقارير المالية
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية .
- تحديد القيود الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية .
- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات (مثلاُ القيد المزدوج) .

- تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية .

-استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد اللازمة للتطبيق .

وحول استخدام كل من الأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي يلاحظ ما يلي-:

* لا يخلو الأسلوب الاستقرائي من القصور بسبب اعتماده على عينة من المجال مما يجعل النتائج حتمالية

* غالبًا ما يكون الباحث خاضعًا لبعض المعتقدات التي يجب أن تكون عليه الظاهرة، فعند قيام الباحث الاستقرائي على سبيل المثال بدراسة أثر القوائم المالية على سلوك أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية، إنما يعني أن هناك علاقة بين الأرقام المالية وبين أسعار الأوراق المالية.

• إن الاعتماد على الأسلوب الاستنباطي بمفرده قد يؤدي بنا إلى مبادئ محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي

وللخروج من هذه المشكلة نجد أن استخدام الأسلوب الاستقرائي غالبًا ما يتطلب تفكيرًا استنباطيًا مسبقًا، لذلك فإن استخدام الأسلوبين معًا يشكلان عمليتان متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدام أحداهما في تكوين النظرية استخدم الآخر في تحقيقها. فمثلاُ استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنباطي لا يتم بصورة عشوائية، وإنما يتم تحديدها بناءً على أكبر مدى ممكن من الخبرة التي تستلزم الركون إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة .

ج- البحث التجريبي :- يعتبر البحث التجريبي العنصر الثالث الذي يكون مع البحث الاستنباطي والبحث الاستقرائي مكونات المنهج العلمي، ويتم في هذا البحث الربط بين مقدمات ونتائج النظرية وبين مجريات الواقع العملي بهدف التأكد من مدى احتواء النظرية على مضمون عملي والتثبت من صحتها، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تكوين مقدمات وفروض قابلة للتجريب والاختبار العملي . وتعتبر الدراسات التجريبية أمرًا ضروريًا لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للقياس ومدى صحة التنبؤات التي توفرها لنا هذه النظريات . من هنا تظهر أهمية التجريب في أية محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة سواء أكان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوبًا استقرائيًا أو أسلوبًا استنباطيًا . رابعًا: القياس المحاسبي يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيرًا من الدراسات المحاسبية

تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة، والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف، وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي :-

1- تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها) .

2- تحديد وحدة القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به . وتجدد الإشارة أن المكون الأول لعملية القياس يمثل جانب النظرية وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر، ولأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملاً غير هادف .

أنواع نظم القياس :

1- نظام القياس الاسمي :- يستخدم في هذا النظام الأرقام للتدليل على الأسماء وللتمييز بين العناصر، كما في حالة ترقيم الحسابات، حيث نعطي مثلاً مفردات الأصول رقم (1)، ومفردات الخصوم رقم (2)، ومفردات الإيرادات رقم (3(، ومفردات المصروفات رقم (4)، ويظهر ذلك واحتمال في دليل الحسابات Chart of Accountللوحدة المحاسبية . ويلاحظ أن هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر، ويمكن أن يستخدم لذلك المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية.

2- نظام القياس الترتيبي -:يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل: أ >ب >ج أو 10 20 > 12 >وهكذا وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية)الأصول) مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى .

3- نظام القياس الفتري : يستخدم هذا النظام للتدليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدءًا من نقطة الصفر، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة .

4- نظام القياس النسبي -: يستخدم هذا النظام للتدليل على النسب بين قيم العناصر المختلفة، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو القياس المالي للعناصر،ويتم هذا القياس فعليا أو تنبؤيًا مثل تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياسًا فعليا، أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية . وحول ما سبق، لا بد من توفر الموضوعية في نظم القياس، وخاصة في مجال القياس المحاسبي مما يتطلب ما يلي -:

1- يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها .

2- يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج .

3- يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علميًا ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلا إلى نفس النتائج .

4- يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة . وترتيبًا على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز . وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار . ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية :

- -المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها .

- المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي
- الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير توزيع القيمة على الفترات المختلفة .
- الموارد الطبيعية

الفصل الرابع

انواع
نظريات المحاسبة

نظريات المحاسبة Accounting Theories

- تعتبر نظريات المحاسبة كما هو الحال بالنسبة للفروض المحاسبية مسلمات أو بديهيات عادة ما يتم قبولها على أساس اتفاقها مع أهداف القوائم المالية وتعبر هذه النظريات عن طبيعة الوحدات المحاسبية التي تزاول نشاطها في اقتصاد حر يرتكز على نظام الملكيات الخاصة وفيما استعراض سريع لهذه النظريات كل على حده :

- **1- نظرية الملكية The Proprietary Theory**
- تعد نظرية الملكية بمثابة المفهوم النظري للمحاسبة عن معاملات المنشأة الفردية حيث تعتبر الوحدة The Entity وفقا لنظرية الملكية هي الأداة التي يزاول من خلالها المالك (صاحب المنشأة) أعماله ولذا فإن محور اهتمام المحاسبة
- عند تطبيق نظرية الملكية يتمثل في قياس حقوق الملكية Proprietor's Equity

- على اعتبار أن صاحب المنشأة يمتلك أصولها ويتحمل التزاماتها وعلى هذا الأساس فإن المعادلة المحاسبية في ظل نظرية الملكية تأخذ الشكل التالي:
- حقوق الملكية = الأصول – الالتزامات
- Owners Equity = Assets – Liabilities
- وعندما ينظر إلى الالتزامات على أنها بمثابة أصول سالبة فإنه يقال أن نظرية الملكية موجهه نحو الميزانية العمومية ومن ثم يتم اختيار الأساليب والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى تقييم أفضل للأصول والالتزامات بهدف إظهار التغيرات الحقيقية في حقوق الملكية فالإيرادات تمثل زيادة لحقوق الملكية أما المصروفات فتعتبر تخفيضا لها وتعتبر فوائد الديون وضرائب الدخل مصروفات بينما تعتبر التوزيعات للملاك بمثابة مسحوبات من رأس المال وقد كان لهذه النظرية تأثير واضح على بعض الأساليب والمصطلحات المحاسبية .
- **2 – نظرية الوحدة The Entity Theory**
- ينظر إلى الوحدة The Entity وفقا لهذه النظرية على أنها مستقلة ذاتيا ومنفصلة عن الملاك (أصحاب رأس المال) حيث تعتبر المنشأة وليس المالك محور اهتمام المحاسبة على اعتبار أن الوحدة هي التي تمتلك موارد المنشأة وتعتبر مسئولة عن التزامات المنشأة تجاه أصحاب رأس المال والدائنون وعلى هذا الأساس فإن المعادلة المحاسبية وفقا لنظرية الوحدة كالتالي :
- الأصول = حقوق الملكية
- Assets = Owners Equity
- الأصول = التزامات + حقوق حملة الأسهم
- Assets =Liabilities + Stock Holder's Equity
- فالأصول تمثل منافع اقتصادية متوقعة حصلت عليها الوحدة وتخضع لسيطرتها كنتيجة لعمليات وأحداث تمت في الماضي بينما تمثل الحقوق مصادر أموال الوحدة من حملة الأسهم (رأس المال) و من الدائنين (الالتزامات)
- ويجب مراعاة أن لكل من حملة الأسهم والدائنين وجهة نظر مختلفة نحو الدخل والمخاطرة والرقابة والتصفية ولذا فإن الدخل المكتسب يمثل حق للوحدة حتى يتم الإعلان عن توزيعه على المساهمين كعائد مساهمة ونظرا لأن الوحدة مسئولة عن موارد المنشأة والتزاماتها تجاه أصحاب الحقوق فإن نظرية الوحدة تعتبر موجهه نحو قائمة الدخل فالزيادة في حقوق حملة الأسهم وذلك بعد الوفاء بالالتزامات تجاه أصحاب الحقوق الأخرى مثل الفوائد وضرائب الدخل ولا تعتبر

الزيادة في حقوق حملة الأسهم بمثابة دخل لهم إلا عند التصريح بتوزيعها وبالمثل فإن الأرباح المحتجزة غير الموزعة تظل ملكا للوحدة باعتبارها تمثل حق ملكية للوحدة ذاتها وبصفتها المنفصلة والمستقلة عن الملاك .

- **3 – نظرية الإعتمادات The Fund Theory**
- يعتبر الاعتماد The Fund هو أساس المحاسبة في ظل هذه النظرية ويعبر الاعتماد عن مجموعة الأصول Assets والتعهدات Obligations المرتبطة بالوحدة والقيود Restrictions التي تحكم استخدام تلك الأصول وتأخذ المعادلة المحاسبية وفقا لهذه النظرية الشكل الأتي :
- الأصول = القيود على الأصول
- Assets = Restrictions on Assets
- حيث تتحدد الوحدة المحاسبية على أساس الأصول والاستخدامات التي توجه نحوها هذه الأصول وتعبر الالتزامات عن سلسلة من القيود القانونية والاقتصادية على استخدام الأصول وتعتبر نظرية الاعتمادات موجهه نحو الأصول وذلك من خلال التركيز على إدارة واستخدام الأصول بشكل امثل ولذا فإن محور اهتمام المحاسبة في ظل هذه النظرية ليست قائمة على الدخل أو قائمة المركز المالي وإنما قائمة مصادر الاعتمادات واستخداماتها ومن الجدير ذكره أن تطبيق هذه النظرية يلائم المنظمات الحكومية والمنشئات الغير هادفة للربح ، فالإعتمادات ما هي إلا عبارة عن وحدات محاسبية ومالية ومستقلة ذات حسابات متوازنة ذاتيا تسجل فيها النقدية والموارد الأخرى بالإضافة إلى جميع الالتزامات والتعهدات والاحتياطيات والحقوق التي يجب أن يتم فصله بحسب الأنشطة المعنية أو الأهداف المحددة المراد تحقيقها مع مراعاة الالتزام بالقوانين الخاصة والقيود المفروضة على استخدام تلك الاعتمادات .

انواع النظريات المحاسبية

تعددت النظريات المحاسبية على أثر تعدد المشاكل المحاسبية التي تواجه الممارسون لتلك المهنة وما تبع ذلك من تعدد في الإجراءات المحاسبية الخاضعة لمجموعة متباينة أحياناً ومترادفة في أحيان أخرى من المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، ويمكن حصر أنواع النظريات المحاسبية فيما يلي : –



1 – نظرية الملكية The Proprietary Theory

وتقوم هذه النظرية على أساس عدم الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة والملاك ، وقد بنيت هذه النظرية على أساس أن معادلة الميزانية تكون على النحو التالي : -

(حقوق الملكية = الأصول – الخصوم)

ومفهوم تلك المعادلة يقوم على أساس أن كافة الأصول بالشركة هي حقوق للملاك ، وكافة المطلوبات هي التزامات على الملاك ، كما تبنى هذه النظرية على أن الإيرادات هي زيادة لحقوق الملاك وأن المصروفات هي نقص في تلك الحقوق .

2 – نظرية الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية) The Entry Theory

بعد ظهور الشركات المساهمة وتعاظم دورها ، وتقليص دور الملاك ، ووضع تشريعات تحدد مسئولية المساهمين والمؤسسين ظهرت بقوة نظرية الوحدة المحاسبية والتي تفترض شخصية معنوية مستقلة للشركة عن الملاك والمساهمين وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي : -

الأصول = الحقوق على تلك الأصول (بما فيها المطلوبات)

وهنا نجد أن النظرية قد بنيت على أساس أن حقوق الملاك كما هو الحال بالنسبة للدائنين كلها مصادر تمويل لنشاط المنشأة

3 – نظرية محصلة حقوق الملكية The Residual Equity Theory

هي تطور لنظرية حقوق الملكية ، ولكن هنا تطور مفهوم حقوق الملكية بحيث تم الفصل بين حقوق

الملكية المميزة وحقوق الملكية العادية ، وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي : -

حقوق الملكية المتبقاة (المحصلة) = الأصول – حقوق الملكية المميزة

والمقصود هنا بحقوق الملكية المميزة هي حقوق حملة الأسهم المميزة والتي تقوم النظرية على أساس الوفاء أولاً بحقوقهم ، ومن ثم الوفاء بحقوق حملة الأسهم العادية بحيث لا يتقاضى حملة الأسهم العادية حقوقهم إلا بعد سداد حقوق حملة الأسهم المميزة أولاً .

4 – نظرية الأموال The Fund Theory

وجد Vatter أن النظريات السابقة تقوم على أساس شخصي مما يؤثر على موضوعية الإجراءات المحاسبية ، فقام بوضع نظرية الأموال والتي تقوم على أساس التركيز على أموال المنشأة وكأن المنشأة هي صندوق من المال له هدف ألا وهو تحقيق عائد من استثمار تلك الأموال ، ومن هنا كانت نظرية الميزانية كما يلي :

الأصول = القيود القائمة على تلك الأصول

وقد اعتبرت نظرية الأموال كلاً من المطلوبات وحقوق الملاك ما هي إلا قيود على الأصول القائمة بالمنشأة

5 – نظرية القائد The Commander Theory

تؤكد هذه النظرية على أهمية العامل الشخصي ؛ حيث أنها ترى أن هناك أشخاص يمتلكون المهارات والكفاءات لإدارة المنشأة لتحقيق أهدافها ، وهنا يكون التركيز على الدور الرقابي على الموارد الاقتصادية للمنشأة ، ولكن مع الأخذ في الاعتبار أن يكون هؤلاء الأشخاص المعنيين بالدور الرقابي الفعال ليسوا الملاك وإنما يكونوا الإدارة العليا التي تحدد السياسات والإجراءات التي يتم العمل بها بالمنشأة .

6 – نظرية المنشأة The Enterprise Theory

بظهور تلك النظرية تغير المنظور العام للمنشأة من كونها مؤسسة تسعى لتحقيق الربح للوفاء بالالتزامات وحقوق الملاك والمساهمين فقط ، إلى أنها مشروعاً اجتماعياً عليها دور اجتماعي تجاه المساهمين والموظفين والعملاء والجهات الحكومية .... الخ .

7 – النظرية الإيجابية The Positive Theory

وتهتم تلك النظرية بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث ، والتركيز على ردود أفعال الأطراف المعنية بالأحداث ، ومدى استجابة إدارة أي منشأة للمعايير المعمول بها ، واختيارها لأحد السياسات المحاسبية دون الأخرى من بين عدة بدائل متاحة لذلك ؛ قد بنيت هذه النظرية على ثلاثة فروض أساسية وهي : -

أ / فرض المكافأة

ويعني أنه في حالة تطبيق نظام المكافأة للمديرين من صافي الربح قد يلجأ المديرون إلى نقل أرباح الفترات القادمة إلى الفترة الحالية للحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت .

ب / فرض الائتمان

في حال وجود تعثر مالي قد يلجأ المسئولون عن ذلك إلى اتخاذ قرار بنقل أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الجارية لعدم ظهور تعثر مالي أو قانوني خلال الفترة .

ج / فرض التكلفة السياسية

قد يؤدي الإفصاح والإعلان عن أرقام الأرباح الحقيقية إلى جذب انتباه الدولة أو دفع ضرائب عالية مما قد يدفع الإدارة العليا إلى اتخاذ قرار بتأجيل أرباح الفترة الحالية إلى فترات قادمة .

8 – نظرية المباريات The Game Theory

وتعالج تلك النظرية مشكلة تضارب المصالح ووجود أكثر من طرف يتضارب ويتنافس لتحقيق أكبر قدر ممكن من الفائدة ، وهنا نجد أن هناك عدد كبير من اللاعبين في السوق يتنازعون في نفس المجال وتقوم هذه النظرية على تحليل سلوك هؤلاء اللاعبين وردود أفعالهم خلال عملية المنافسة .

9 – نظرية الوكالة The Agency Theory

تقوم نظرية الوكالة على أسس مفاهيم نظرية المباريات ولكنها تختلف عنها في طبيعة العلاقة بين الأطراف حيث أن العلاقة بين الأطراف في نظرية المباريات تكون تنافسية وتتسم بالتضارب ، والعكس بنظرية الوكالة فتكون العلاقة بين الأطراف قائمة على التعاون والعلاقة التعاقدية لتحقيق الهدف .

وكذلك ترتبط نظرية الوكالة بالنظرية الإيجابية ونظرية القرارات حيث تقوم العلاقة بتلك النظرية بين الملاك وهو الطرف الموكل وبين الطرف الوكيل ويكون المفوض بالصلاحيات لممارسة النشاط واتخاذ القرارات نيابة عنه لتحقيق أهداف المنشأة ، وتكون العلاقة في شكل تعاقد صريح بين الطرفين تحدد فيه طبيعة العلاقة وما لكل طرف وما عليه .

10 – نظرية تكاليف التعاقد The Contracting Cost Theory

تعد هذه النظرية هي النصف الآخر لنظرية الوكالة ، وكلاهما معاً بينهما علاقة وطيدة حتى أصبت النظريتين معاً من أهم نتائج النظرية الإيجابية والتي ساهمت بشكل كبير في بناء النظرية المحاسبية ، وتنص هذه النظرية على أن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تساعد على تخفيض تكلفة الوكالة ، والتي تساعد في وضع سياسات مقترنة بشروط وقواعد تحدد قواعد القياس المطلقة في إعداد القوائم المالية والتي تؤدي بالنهاية إلى تعزيز السعر السوقي للسهم ، وتخفيض فرص توزيع الأرباح .

11 – نظرية الإشارة The Signaling Theory

وتركز هذه النظرية على زيادة فرصة المنشأة من الحصول على التمويل الرأسمالي من السوق ، وذلك بناءً على الثقة التي تكتسبها المنشأة من نشر قوائمها المالية والتي تظهر بصورة تدعم سمعة المنشأة مما يولد انطباعاً بالثقة لدى المستثمرين وتدني مستوى الإحساس بالمخاطر تجاه تمويل المنشأة ، كذلك وجود حوافز قوية لدى المنشآت الناجحة للإعلان عن نتائج أعمالها يزيد من الضغوط التنافسية بين المنشآت ، حتى تضطر المنشآت التي لا تحقق نتائج جيدة أن تعلن عن نتائج نشاطها لأن عدم الإعلان يفقد الثقة تماماً لدى الممولين .

نظرية الوكالة

نظم المعلومات المحاسبية ما هي الوكالة بحث عن القانون التجاري تعريف الفساد الإداري نظرية الوكالة يرى الفقيه (BRIMANN) وهو واضع أسس نظرية الوكالة أن عقد الاكتتاب يتم بين المكتتبين أنفسهم، وأن المكتتب الأول حينما يقبل أن يكون عضواً ذا مركز قانوني في المشروع فإنما يتجه إلى إعطاء المؤسسين وكالة ضمنية يفوضهم فيها بتعيين مكتتبين آخرين ليلتزم معهم بشكل متعاقب، ومن ثم يلتزم جميع المكتتبين بعضهم إزاء لبعض الآخر، ومؤدى ذلك أن المؤسسين ليسوا إلا ممثلين للمكتتبين يتحدد دورهم بإبرام عقد الاكتتاب بين كل المكتتبين، والعلاقة القانونية بين المؤسسين أو المكتتبين تنظمها قواعد الوكالة الضمنية بينهم، ويضيف الفقيه(Brimann)والذي وضع اسس نظرية الوكالة أن عقد الاكتتاب يتم إبرامه بين جميع المكتتبين، وما المؤسسون إلا مديري أعمال لمجموعة المكتتبين. من العرض السابق لوجهة نظر القائلين بنظرية الوكالة يلاحظ أن الاكتتاب من وجهة نظرهم عقد يتم بين المكتتبين بوساطة المؤسسين، فالمؤسسون باعتبارهم الأفراد الذين أخذوا على عاتقهم مهمة إخراج مشروع الشركة إلى الوجود القانوني، إنما هم وكلاء عن المكتتبين في إبرام عقد الاكتتاب .تعد نظرية الوكالة احدى انواع النظريات المحاسبية والتي ظهرت على اثر تعدد وزيادة المشاكل المحاسبية والتي قد يصتدم بها أصحاب المهن المختلفة وقد تبع ذلك تعدد كبير في الاجراءات المحاسبية والتي خضعت لمجموعة متباينة وايضاً مترادفة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية والتي تعد نظرية الوكالة احدى انواعها . نظريه الوكاله هذه عباره عن اطار من ضمن الاطر التي يمكن بها دراسه المشكلة المحاسبي من الناحيه الاكاديميه وتقوم نظريه الوكالة agency theory بمفهومها العام على اساس وجود علاقه بين طرفين او اكثر وهما الاصيل والوكيل وتقوم على مجموعه من الافتراضات وهي على النحو التالي :

1- اتصاف اطراف العلاقه بالرشد الاقتصادي .

2- اختلاف تفضيلات كلا من الاصيل والوكيل .

3-يمكن تحفيز الوكيل لتحمل مسئوليته واداء واجباته . ولها مشاكلها ومعوقاتها وتكاليفها وتطبيقاتها في مجال محاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه واعداد الموازنات وهنلك سيل من الابحاث الاجنبيه في هذا الصدد لكلا من kaplan – jensen – zimmerman كما ان هناك سيل من الابحاث العربية.

نظرية الوكالة و المراجعة

الوكلاء و الموكلين : ترى نظرية التنظيم (الادارية) الحديثة أن الشركة مكونة من مجموعات من أصحاب المصالح و يتم عرض العلاقات بين هذه المجموعات من أصحاب المصالح عن طريق نظرية الوكالة ، و تظهر علاقة الوكالة عندما يقوم طرف (الموكل) باستخدام طرف اخر (وكيل) للقيام ببعض الاعمال نيابة عنه . مثال ذلك : الموظفين وكلاء لمجلس الادارة و مجلس الادارة وكيل عن المساهمين ، و مراقبوا الحسابات وكلاء عن المساهمين . و ينبغي علي الموكل ان يأخذ في اعتباره العوامل النفسية و مؤداها أن هناك احتمالات لأن تتعارض بعض المصالح الخاصة للوكيل مع مصلحة الموكل و بالتالي قد تعوقه عن تحقيق أهدافه

. **أمثلة عن تعارض أهداف الموكل و الوكيل** : ومن هذه الامثلة :

1 – يقع عبء رعاية و زيادة أصول الشركة على مجلس ادارة الشركة و لكن هذا قد يتعارض مع مصالح أعضاء المجلس الشخصية حيث أن زيادة مكافأتهم تعني بالتبعية تقليل أصول الشركة ، فإذا كانت مكافأت أعضاء مجلس الادارة تتحدد في ضوء تحقيق الشركة لأرباح و قيمة الربح ، لذا قد يوجد تعارض بين تأدية واجبهم نحو اظهار نتائج أعمال الشركة بشكل عادل و بين رغبتهم في الاحتفاظ بمستوى دخلهم .

2 – يقوم مراقبو الحسابات بتقديم تقريرهم الي المساهمين و لكن في حالات كثيرة يكون قرار اعادة تعيينهم في يد مجلس الادارة ، من الناحية الواقعية ، و لذا قد يوجد تعارض بين تأديتهم لواجباتهم بطريقة صحيحة و في نفس الوقت احتفاظهم بعلاقات طيبة مع أعضاء مجلس ادارة الشركة . و ينبغي على الموكل معرفة هذه الجوانب حتى يمكن اتخاذ القرارات السليمة حينها .تطبيق نظرية الوكالة على المراجعة تنص نظرية الوكالة انه مع وجود تعارض بين اهداف الوكيل والموكل فأنه توجد دائما اجراءات لو تم تنفيذها فأنه يمكن التحقق من ان الوكيل يقوم بالأعمال التي تحقق أهداف الموكل ، علي سبيل المثال فان النظرية تفترض ان المساهمين سوف يقومون بشراء اسهم فقط في حالة وجود اسس لحماية استثماراتهم ، وواحدة من اهم اسس هذه الحماية هي مراجعة القوائم المالية عن طريق مراقب حسابات . و بالنسبة لاعضاء مجلس الادارة فالنظرية تري انهم يهمهم ثقة المساهمين في القوائم المالية التي تتم

مراجعتها حيث ان شك المساهمين في نوعية المراجعة التي تمت قد تؤدي الي احجام المساهمين عن الاستثمار في الشركة

نظرية المحاسبة المعيارية ونظرية المحاسبة التجريبية الأساس الفلسفي

إن المادة على توحيد نظرية المحاسبة وفلسفة تقوم على نظرية المحاسبة التجريبية تتكشف الاستعراضي . أولا شرح الأساس الفلسفي للنظرية المحاسبة، نظرية القياس ومفاهيم المحاسبة نظرية المحاسبة التجريبية، ومن ثم جعل التعليق على وجهات النظر الفلسفية المعاصرة .على هذا الأساس، لتوحيد نظرية المحاسبة ونظرية المحاسبة الأساس الفلسفي التجريبية لتحليلها .كلمات البحث: الأساس الفلسفي للنظرية المعيارية المحاسبة الإيجابية نظرية المحاسبة الوضعية Falsificationism الأساس الفلسفي لعدة مفاهيم

1. نظرية المحاسبة .يمثل نظرية الأساس الفلسفي، فإن جوهر هو دراسة منهجية المحاسبة الأساسية التي هي أساس مجال المحاسبة من نظرية المعرفة .بشكل عام، الأساس الفلسفي للمنهجية المحاسبة أو بالمعنى الفلسفي للنظرية المحاسبة، هو من منظور فلسفي على الممارسات المحاسبية والفحص نظرية المحاسبة .الأساس الفلسفي للنظرية المحاسبة هو أعلى منهجية المحاسبة المستوى هو المستوى الأكثر المجرد، فإن تطوير نظرية المحاسبة يكون لها تأثير كبير .فلسفة ومنهجية المحاسبة من قيم نظرية المحاسبة والحقيقة طرق الدراسة زاوية، بما في ذلك أو التفكير الفلسفي على ممارسة المحاسبة على وجوه البحوث النظرية المحاسبية، وكيفية فهم الحقيقة العلمية للمحاسبة، تحدد منهجية فلسفية مختلفة العلماء المحاسبة مختلفة على التوجه قيمة وظيفية والتوجه قيمة والدافع في الدراسة النظرية لنظرية المحاسبة فهم المحاسبة
2. .مواصفات نظرية المحاسبة ونظرية المحاسبة التجريبية .نظرية المحاسبة المعيارية هي مجموعة من المحاسبة "ما يجب أن يكون" نظام المعرفة، وتهدف من خلال سلسلة من المبادئ المحاسبية الأساسية، وهو ما يمثل مواصفات المعايير، من المنطق..

الفصل الخامس

النظريات المحاسبية وتطبيقها في القطاع الحكومي

تعريف المحاسبة الحكومية وأهدافها

ماهية المحاسبة الحكومية وأهدافها:

المحاسبة :

هي مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية، تستخدم كمرشد أو معايير أو مفاهيم للتسجيل والتصنيف والترتيب للبيانات في الدفاتر المحاسبية؛ وذلك لتحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية محددة (عادة سنة) وأيضاً تصوير قائمة المركز المالي في تاريخ معين .

المحاسبة الحكومية :

هي مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية، تستخدم كمرشد أو معايير أو مفاهيم للتسجيل والتصنيف والترتيب للبيانات في الدفاتر المحاسبية؛ وذلك لإنتاج معلومات ذات دلالة موضوعية تحليلية وتجميعية لاتخاذ القرارات وفقاً لمستوياتها الإدارية فيما يتعلق بالآتي:

- التأكد من أن الاعتمادات المالية صرفت في الأوجه المخصصة لها .
- تقييم الأداء الحكومي وفقاً للبرامج الإنمائية .
- متابعة المسار الاقتصادي والقدرة على تصحيحة وفقاً للخطة التي تغطي عدد من السنوات المتتالية والمتصلة .
- توظيف البدائل المتنافسة على الموارد المتاحة .

نظرية المحاسبة الحكومية:

تسمى بنظرية الأموال المخصصة/ نظرية الاعتمادات المخصصة/ نظرية الاعتمادات Fund Theory.

مفهومها : أن الموارد تصنف في اعتمادات مالية تخصص في أوجه نفقة محددة، على أن تصرف هذه الاعتمادات المالية في أوجه النفقة المخصصة لها وفقاً للقوانين والتعليمات المالية المنظمة لذلك .

معادلة النظرية : الموارد (الاعتمادات المالية) = الاستخدامات (أوجه النفقة المحددة والمقيدة بتعليمات مالية) .

نتيجة النهائية حساب ختامي: صورة فعلية للإيرادات المحصلة والنفقات المنصرفة بموجب التعليمات المالية في نهاية السنة المالية للدولة.

وتهدف المحاسبة الحكومية، بصفة عامة إلى:

1- تقدير ما يتوقع أن تحصل عليه الحكومة، بوحداتها المختلفة، من إيرادات أو ما ينتظر أن تتكبده من نفقات وما تجره من مصروفات، وإثبات ما تحصل عليه الحكومة فعلاً من إيرادات وما يتم إنفاقه فعلاً من مصروفات.
2- إنتاج البيانات اللازمة للتأكد من دقة وسلامة إجراءات تحصيل الإيرادات والتصرف فيها بالطريقة التي تقررت لها، وفي حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية لكيفية التصرف، والحدود التي وضعت له، عن طريق الأشخاص التي منحت لهم سلطة هذا التصرف.
3- دعم نظام رقابة محكم للتأكد من سلامة ممتلكات الدولة وصيانتها.
4- إمداد أفراد المجتمع (سواء كان ذلك بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر لممثلي الأفراد في السلطة التشريعية العليا في الدولة) بما قد يلزم من بيانات لتتبع أنشطة أجهزة الدولة المختلفة، وسواء كان ذلك لأغراض اقتصادية أو اجتماعية أو علمية، أو لمجرد المشاركة في الحقوق العامة لأفراد المجتمع.
5- إمداد الوحدات الحكومية المختلفة بالبيانات التي تساعد في إعداد موازناتها التقديرية من إيرادات ومصروفات، وبما يمكن من تسهيل عملية إعداد الموازنة العامة للدولة.

هذه هي الأهداف العامة التقليدية للمحاسبة الحكومية، والتي لا تعني في مجموعها من أن تجعل المحاسبة الحكومية قاصرة على كونها إدارة للرقابة المالية والقانونية. وبل وحتى النشاط الحكومي في العصر الحديث، يتميز بالاتساع والشمول ليغطي الكثير من جوانب النشاط الاقتصادي والاجتماعي، ولما كانت حصة الدولة من نواحي النشاط الاقتصادي في تزايد مستمر ، فقد أدى ذلك إلى عدم كفاية وسائل وأساليب المحاسبة الحكومية التقليدية لتوفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء الحكومي وضمان كفاية استغلال الوحدات الحكومية لموارد المجتمع وبذلك وجب تطوير نظم المحاسبة الحكومية والامتداد بأهدافها حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمة لتقييم كفاية الأداء الاقتصادي، بالإضافة إلى أهدافها التقليدية الخاصة بتوفير الرقابة المالية والقانونية وتصحيح المسار الاقتصادي وتوظيف البدائل.

الخصائص المميزة للنشاط العام:

المفروض في النشاط العام للجهاز الحكومي أنه لا يهدف إلى الربح، وإنما يهدف إلى تأدية الخدمات العامة لمجموع أفراد المجتمع. يتفق وأهداف تحقيق الرفاهية للجميع. فالخدمات الحكومية الأساسية أمن ودفاع وعدالة، والتي تقوم الحكومة بتوفيرها للجميع، ولو كانت رسوم معينة، لا تهدف أصلاً ولا تنتهي فعلاً بتحقيق أرباح للحكومة.

يترتب على ما تقدم أن الوحدة الحكومية لا يوجد لها رأس مال بالمعنى المحاسبي المعروف لرأس المال (زيادة الأصول عن الخصوم)، ولا يمكن تصوير حساب ختامي للوحدة بالمعنى المحاسبي المعروف لإظهار نتيجة أعمال الوحدة من ربح وخسارة، كما لا يمكن تصوير ميزانية عمومية للوحدة بالمعنى المحاسبي المعروف.

وإذا كنا قد ركزنا على النشاط الحكومي الذي له طبيعة الخدمات والذي لا يهدف لتحقيق الربح، فإن ذلك لا يمنع من أن نشاط الحكومة قد يمتد ليشمل الملكية العامة لبعض وسائل الإنتاج وإدارتها بواسطة أجهزة الدولة.

وفي هذه الحالة الأخيرة فإن النشاط الحكومي يعتبر نشاطاً اقتصادياً يطبق عليه (بصورة عامة) المبادئ والإجراءات العامة للمشروعات الاقتصادية التي تهدف لتحقيق الربح

نظرية المحاسبة الحكومية

نظرية المحاسبة الحكومية :-

لكل علم إطار فكري يجمع بين المبادئ والأسس التي يقوم عليها وبين التطبيق العملي لذلك العلم، وهناك علاقة وثيقة بين المبادئ النظرية وبين التطبيق العملي، فكما أن المبادئ أتت أساساً من واقع وطبيعة الأشياء، فإنها تستمد تطورها من هذا الواقع وما يكشف عنه من حاجة إلى مراجعة هذه المبادئ وتطويرها بصورة مستمرة.

ولقد كانت المحاسبة في أول مرحلة تطورها تعتبر فناً تطبيقياً قائماً على مجموعة من القواعد التي ينبغي على المحاسبين ابتاعها أثناء تأديتهم لأعمالهم وكانت هذه القواعد أشبه ما تكون بالعرف المحاسبي.

غير أنه أمكن بعد ذلك للمحاسبين تضييق وتحديد هذا العرف وتحديد مجالاته ووضع مبادئ علمية وأصول نظرية وأساليب فنية يمكن من خلالها تأدية الوظائف المتوقعة من هذا العلم بحيث أصبح من الممكن في النهاية القول بوجود نظرية للمحاسبة ترتبط بالنظريات الأخرى لسائل العلوم.

هذا وقد تمخض الفكر المحاسبي عن نظريات يمكن استخدامها في إلقاء الضوء على طبيعة النشاط المالي والاقتصادي من حيث تحليل طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأرباح وكذلك التكييف القانوني للوحدة المحاسبية وهذه النظريات من بينها:

أ- نظرية أصحاب المشروع.

ب- نظرية الشخصية المعنويةAccounting Entity.

ج- نظرية الأموال المخصصة.

وتعتبر نظرية الأموال المخصصة هي أكثر هذه النظريات ملاءمة لتفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري فإننا سنقوم بسرد الأسس والمقومات التي تستند إليها هذه النظرية فيما يلي:

1- تفترض هذه النظرية أن هناك مجموعة من الموارد والإمكانيات الاقتصادية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى وحدة إدارية ما. لاستخدامها في تحقيق أهداف أُنشئت من أجلها هذه الوحدة.

2- أن هذه الوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند استخدام هذه الموارد.

3- الإيرادات والمصروفات هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدها الحكومة وخصصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أُنشئت الوحدة.

4- الوحدات الإدارية لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة.

5- لا يوجد للوحدة رأس مال قابل للحركة سواء بالزيادة أو النقص وإنما يخصص للوحدة مجموعة اعتمادات مالية باختلاف البرنامج المستهدف ومن ثم فإن الفرق بين الإيرادات والمصروفات سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز يرحل للخزانة العامة في نهاية كل فترة مالية.

6- ينبغي أن يعمم النظام المحاسبي بحيث يراعى ما يلي:

أ- إظهار الميزانية التقديرية للوحدة، وهي التي يمكن من خلالها التعرف على النشاط المرجو تحقيقه والاحتياطيات المالية المعتمدة له.

ب- حسابات فعلية توضح ما تم تنفيذه فعلاً من هذا النشاط المستهدف ومن ثم فينبغي معرفة الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية ومعرفة المصروفات المقيدة والمصروفات الفعلية والفروقات الناتجة عن التطبيق الفعلي.

ويمكن تخليص ما س، ص في أن الوحدة الإدارية من وجهة نظر المحاسبين هي مجموعة من الأموال والموارد النقدية التي تخصص لتأدية مهام محددة، ومن ثم فإن الأسلوب المحاسبي المناسب هو ذلك الأسلوب الذي يسعى إلى تحقيق رقابة على تحصيل وإنفاق الأموال العامة بمعنى أن مهمة الإدارة المحاسبية هي مهمة إحصائية رقابية تعتمد على مراجعة التقارير الدورية التي تعده الوحدة الإدارية على فترات منتظمة.

مبادئ نظرية المحاسبة الحكومية

المبادئ العامة لحسابات الحكومة:

تقوم المحاسبة الحكومة على مجموعة من المبادئ والقواعد العامة، ولعل أشمل قائمة بهذه المبادئ تلك التي وضعتها اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1951، وهي تنقسم إلى مجموعتين هما المبادئ والإجراءات.

أ- المبادئ:

وضعت اللجنة المذكورة أربعة عشر مبدءاً يقوم عليها النظام المحاسبي للوحدات الحكومية كالآتي:

1- يجب أن يكن النظام قادراً على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة.

2- إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات ولكن ينبغي على المحاسبة الحكومي لفت النظر إلى مثل هذه الخلافات واقتراح التعديلات الملائمة.

3- يجب أن يقوم نظم حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعّالة على المصروفات والإيرادات (يومية عامة – أستاذ عام- أستاذ مساعد).

4- في حدود القانون ومتطلبات الإدارة المالية ينبغي العمل قدر الإمكان على الإقلال من عدد الاعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.

5- يمكن تقسيم الاعتمادات إلى:

اعتماد عام- اعتماد إيرادات مخصصة- اعتماد رأس مال عامل- اعتماد إيرادات سندات- اعتماد استهلاك سندات- اعتماد وصاية أو وكالة- اعتماد هيئات أو مؤسسات عامة.

هذا ويجب تقسيم الاعتمادات طبقاً لاحتياجات الوحدة الإدارية بحيث يتمشى التقسيم مع التبويب والتصنيف المتبع في الموازنة العامة للدولة.

6- يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات ويجب أن يراعى أن تكون تلك الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة ببنود الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية.

7- ينبغي التفرقة بين الحسابات المختصة بالأصول المتداولة وتلك التي تتعلق بالأصول الثابتة، كما يجب التفرقة بين مجموعة الحسابات التي تخص بالخصوم المتداولة وتلك التي تختص بالخصوم طويلة الأجل. وباستثناء الاعتمادات الخاصة براس المال العامل والوصاية والهيئات والمؤسسات العامة فإنه لا يجوز كمبدأ عام أن تحتوي نفس مجموعة الحسابات على كل من الأصول الثابتة والمتداولة معاً. كما يجب إنشاء مجموعة من الحسابات تختص بإظهار الخصوم طويلة الأجل مثل السندات والالتزامات المتعلقة بها ويستثنى من ذلك اعتمادات الإيرادات مقابل منفعة خاصة واعتمادات الهيئات والمؤسسات العامة.

8- يتم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية وقت الحصول على الأصل أو على أساس التكاليف التقديرية في حالة عدم توفر البيانات الخاصة بالتكاليف الفعلية أو على أساس القيمة التقديرية إذا لم يتم الحصول على الأصل عن طريق الشراء كما لو كان قد تم الحصول على الأصول عن طريق الهدية.

9- لا يحتسب استهلاك الأصول الثابتة العامة ما لم يكن قانوناً حجز المبالغ النقدية اللازمة لاستبدالها غير أن هذا لا يمنع من احتساب الاستهلاك بياناً دون قيده في الدفاتر المحاسبية وذلك للاستفادة منه في أغراض أخرى مثل احتساب تكلفة الخدمة المؤداة مثلاً.

10- ينبغي أن تكون الحسابات قارة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات مع ضبط الإنفاق ويتم ذلك عن طريق توفير بيانات تقديرية وفعلية عن المصروفات والإيرادات وإجراء المقارنة بين ما كان مقدراً وما تم فعلاً لمعرفة الانحرافات وحصرها ومعالجتها ويكون ذلك في شكل قوائم وتقارير.

11- أوصت اللجنة بإتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات الحكومية كلما كان ذلك ممكناً، وهذا يستدعي بطبيعة الحال تكوين مخصصات كافية لمواجهة الإيرادات المشكوك في تحصيلها.

12- يجب تقسيم الإيرادات طبقاً لمصادرها من ناحية، وطبقاً للاعتمادات المخصصة لها من ناحية أخرى، كما يجري تقسيم المصروفات طبقاً لكل من الاعتمادات الخاصة بها وطبيعتها ووظيفتها والغرض منها والنشاط الذي تخصه، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون التقسيم لكلا الإيرادات والمصروفات موحداً وملزماً لجميع الوحدات الحكومية.

13- يجب أن يقوم النظم المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير عن نشاط الوحدة.

ب - الإجراءات:

اقترحت اللجنة ثمانية إجراءات هي:

1- يجب تركيز مسئولية الإشراف على مجموعة الحسابات وإعداد التقارير تحت سلطة شخص واحد.

2- من الأهمية بمكان التزام كل وحدة بإعداد موازنتها طبقاً للتبويب والتصميم الموحد حتى يتسنى استغلال الموارد المالية المتاحة استغلالاً حسناً.

3- يجب تسجيل الارتباطات خصماً على حسابات الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم فيه توقيع العقود أو إصدار أوامر التوريد وذلك دون انتظار إتمام عملية التوريد.

4- يجب تسجيل المستودع في مجموعة السجلات الإحصائية البيانية كما يجب إجراء جرد دوري لهذه الموجودات وعلى الأقل مرة كل سنة ومقارنة الجرد الفعلي بالأرصدة الدفترية الظاهرة في الدفاتر الإحصائية وفي حسابات المراقبة الإجمالية التي تنصح اللجنة باستخدامها.

5- إذا باشرت الحكومة نشاطاً اقتصادياً فإنه يجب تطبيق مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تناسب هذا النشاط والتي تتلاءم مع تلك المطبقة في المشروعات الخاصة.

6- ينبغي إعداد تقارير مالية شهرياً على الأقل بحيث توضح المركز المالي للحسابات المعدة على أساس تقديري بالإضافة إلى بيانات أخرى لازمة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات المالية كما يجب إعداد تقرير سنوي ينشر على الجمهور.

7- يجب أن تكون التقارير معدة على أسس موحدة.

8- ينبغي أن تراجع حسابات الوحدة الحكومية من قبل أجهزة ومراقبة خارجية مثل ديوان المراقبة أو المحاسبة.

تطور نظرية المحاسبة الحكومية.

المرحلة	مرحلة الرقابة	مرحلة البرامج والأداء	مرحلة التخطيط	مرحلة استغلال الموارد المتاحة
دور الدولة	يقتصر دور الدولة على الخدمات السيادية والاجتماعية	تنمية الإدارة في التنظيمات الحكومية	التنمية الشاملة وربط السياسة المالية والاقتصادية الحكومية بخطة اقتصادية محددة وتحقيق الأهداف الاقتصادية	تحقيق التكامل بين التخطيط والبرمجة وموازنة والحسابات
الوحدة المحاسبية	الاعتماد	برنامج متكامل لكل الأنشطة والبرامج	الأهداف الاستراتيجية للخطط	البدائل المنافسة على الموارد الاقتصادية
مسمى الموازنة	موازنة البنود موازنة الرقابة	موازنة البرامج والأداء موازنة الإدارة	موازنة التخطيط والبرمجة موازنة التخطيط القومي	الموازنة الصفرية
مفهوم الموازنة	عرض البيانات المالية المتعلقة بالنفقات العامة	مجموعة من الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج	هي الموازنة التي تهتم أساسا بالتخطيط الشامل وتكاليف	هي أسلوب يعد بموجبة مشروع الموازنة العامة في صيغته

	تبعا لأوجه صرفها إضافة لبيان الوزارات والإدارات الحكومية المسئولة عن عملية الإنفاق	من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة ومقارنة تنفيذ الأهداف حسب الوقت والمبالغ وساعات العمل ومواد مما يهيئ اتخاذ القرارات	المهام والأنشطة ومدخل موازنة البرامج كاملة يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ البرامج	النهائية على أساس تقويم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها سواء كانت هذه الموازنة تشتمل على برامج مشروعات ونشاطات جديدة أم مشروعات ونشاطات قائمة فعلا
هدف الموازنة	تحقيق الرقابة المالية والتشريعية لتأكد من تحصيل الإيرادات وفقا للقوانين ثم إنفاقها المخططة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها	توفير معلومات تساعد الإدارة على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية	أداه للتخطيط القومي الشامل وتوفير المعلومات اللازمة لتخطيط والخدمات الإدارية وتحقيق الرقابة	توضيح وبيان جميع النشاطات التي تقوم بها ومدى جدواها والمبالغ اللازمة لها والمبررات والأسباب المتعلقة بذلك أي تتطلب الدراسة الانطلاق من البدء (الصفر)
أسس التبويب	الأساس الإداري الأساس النوعي	التبويب الاقتصادي الأساس الإداري أو النوعي	التبويب حسب البرامج والأنشطة والاقتصادي والإداري والنوعي	التبويب الإداري المنظم الاقتصادي والوظيفي

القواعد العامة لإعداد الموازنة	الوضوح والعمومية والشمولية والوحدة والدقة والتوازن	المرونة والعمومية والشمولية والوحدة	المشاريع تتطلب عدد متصل ومتتالي من السنوات وهناك خروج عن قاعدة التوازن	قاعدة الوحدة قاعدة السنوية

مقارنة النظرية بالنظريات الأخرى .

أولاً: نظرية الملكية الشخصية:

وقد يطلق على هذه النظرية نظرية الملكية المشتركة أو الجماعية، وهي تعتبر من أقدم النظريات المحاسبية، إذ تعالج العمليات المالية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي.

ويرى أصحاب هذه النظرية أن المشروع أو الشركة ما هي إلا ملك جماعي للمساهمين فيه، وعليه فإن شخصية الشروع أو الشركة ما هي إلا شخصية ملاك المشروع، فوقاً لهذه النظرية نجد أن المحاسبة تركز على مالك أو ملاك المشروع أكثر من تركيزها على المشروع نفسه الأمر الذي يعني اعتبار موجودات المشروع ملكاً لصاحب أو أصحاب المشروع وإن مطلوبات المشروع التزام على صاحب أو أصحاب المشروع.

إن معادلة الميزانية وفق مفهوم النظرية هي:

صافي حقوق الملكية (القيمة الصافية) = إجمالي الموجودات – إجمالي المطلوبات، وفي ظل هذه النظرية فإن الإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية بعكس المصاريف تؤدي إلى إنقاص القيمة بمعنى أن الربح سيؤدي إلى زيادة الثروة ورأس المال وأن الخسارة ستؤدي إلى عكس ذلك تماماً، وللتوصل إلى الربح أو الخسارة تستخدم المعادلة التالية:

الربح أو الخسارة = حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة المالية – حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة المالية

ولما كان الهدف الأساسي للمشروع هو زيادة ثروة أصحابه فإن اهتمام وتركيز المحاسبة الأساسي في هذا المجال ينصب على قياس الموجودات والمطلوبات باعتبارها وسيلتان مناسبتان لقياس التغيرات في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، كما أن رأس المال يعتبر العنصر الأساسي في حقوق الملكية وتوفير المعلومات عنه وتنميته هو المحور الأساسي لهذه النظرية.

وتعتبر الإيرادات والمصرفات وفق النظرية في المنشآت بمثابة عناصر موجبة وسالبة.

فالإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية للمنشأة، والمصروفات تؤدي إلى نقص القيمة الصافية للمنشأة.

وتعتبر الإيرادات والمصروفات وفق النظرية في المنشآت بمثابة عناصر موجبة وسالبة

فالإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية للمنشأة، والمصرفات تؤدي إلى نقص القيمة الصافية للمنشأة.

وإن أصول المنشأة تعتبر ملكاً لمجموع الشركاء وليس للشركة نفسه وإن الخصوم ما هي إلا التزامات على المشروع أو الشركة.

ثانياً: نظرية الشخصية المستقلة:

ظهرت هذه النظرية مع بداية القرن العشرين نظراً لظهور الحاجة إلى مشروعات اقتصادية كبيرة، ونظراً للتغير الكبير في مفهوم المشروع وإدارته المستقلة عن ملاكه وبالتالي ركزت هذه النظرية على المشروع ذاته باعتباره شخصية مستقلة ذات كيان مادي و معنوي بعكس النظرية السابقة التي ركزت على أصحاب المشروع.

وتقوم هذه النظرية على القواعد التالية:

1. إن ملكية الشركات ملك للشركة وليس للشركاء، وعليه فإنه لا فرق بين مالك الشركة وائتي الشركة حيث أنهم جميعاً في حكم المستثمرين، كل يقدم أموال لاستثمارها في الشركة رغبة في تحقي عائد من هذه الأموال.
2. إن العلاقة التعاقدية بين الشركاء أو المساهمين في الشركة أو المشروع ليست هي الجوهر في ذلك المشرع، بل هي الأصول أو الأموال التي يقدها الشركاء والدائنين معاً.
3. الإيرادات والمصروفات: تتكون الإيرادات في المشروع من مجموع القيم التي تستحق له على الغير، والمصروفات هي تكلفة الحصول على تلك الإيرادات.
4. صافي الربح للمشروع = الإيرادات = المصروفات.
5. الميزانية هي جملة أصول المنشأة = جملة التزاماتها ووفقاً لهذه النظرية فإن رأس مال المشروع يتكون من المساهمين إضافة إلى الدائنين ويعتبر كلا الطرفين مستثمرين في المشروع ويحرصان على نجاحه وبناءاً عليه فإن معادلة الميزانية هي: الموجودات المطلوبة بما فيها رأس المال.

فهذه الموجودات تعتبر ملكاً للمشروع وليس لأصحاب المشروع وإن المطلوبات تمثل التزامات على موجودات المشروع وتقسم هذه الالتزامات إلى مجموعتين رئيستين هما:

أ) حقوق المساهمين.

ب)حقوق الدائنين.

وتبعاً لهذه النظرية فإن الهدف الرئيسي للمشروع هو إنتاج الدخل، الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين) باستخدام قائمة الأرباح والخسائر.

ونظراً لأنه الوحدات الحكومية الإدارية لا تهدف إلى تحقيق الربح وبالتالي عدم وجود رأس مال يسعى إلى استغلاله نلاحظ إن هذه النظرية والتي سبقتها فشلت في تشغيل وقياس وإظهار الوحدة الإدارية الحكومية.

ثالثاً: نظرية الأموال المخصصة:

نظراً لاختلاف طبيعة الأنشطة التي تولاها الوحدات الحكومية وأهدافها عن تلك الأنشطة التي تمارس في قطاع الأعمال والمنشآت التجارية الخاصة ونظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية لا تتميز كغيرها من الوحدات الاقتصادية الخاصة بشخصية معنوية مستقلة، فإن نظرية الملكية ونظريات الشخصية المعنوية أو الاجتماعية ونظريات الوكالة والقائد تعتمد على هذه الخاصية لم تعد تلائم طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية الحكومية وظروف العمل بها وطرق تمويلها، حيث تعتمد الوحدات الحكومية في الحصول على مواردها على المصادر المحددة لها قانون في الموازنة العامة وتخصيص هذه الموارد أو الاعتمادات لاستخدامها في الأغراض المحددة لها، ومن هذا ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتلائم الوضع في هذه الوحدات.

مفهوم نظرية الأموال المخصصة:

يعتمد المفهوم العام لنظرية الأموال المخصصة على أساس أنه في كثير من الأحيان يتم جانب من الموارد في شكل اعتماد محدد لغرض تأدية نشاط معين أو وظيفة معينة أو مجموعة من الأنشطة، وفي هذه الحالة يمكن أن يطلق على هذا القدر من الموارد المخصصة لفظ (مال مخصص) أو (اعتماد لغرض معين) وهناك تعريف شامل لهذه النظرية:

"أنه يمكن النظر إلى كل مال مخصص على أنه وحدة مالية ومحاسبة مستقلة ذات مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً، والتي تسجل الموارد النقدية وغيرها إلى جانب الالتزامات أو الارتباطات والعقود والاحتياطيات والحقوق، أي أنه يمثل في نفس الوقت مجموعة من الموارد والحقوق المرتبة عليها والمخصصة لأداء نشاط معين أو تحقيق هدف محدد في ظل القيود واللوائح والقوانين الخصاة والتي تحكم

استخدام هذه الموارد، أي أن مفهوم الأموال المخصصة ينطبق على اعتمادات الوحدة الإدارية الحكومية، فالاعتماد الذي ربط في الموازنة العامة لمقابلة هدف معين أو نشاط محدد إنما بمثابة مال مخصص للأنفاق على هذا الهدف أو النشاط في حدود اللوائح والقوانين المعمول لها في بلد معين والسلطة التنفيذية هي المسؤولة عن إنفاق هذا المال.

وهناك تعريف آخر لهذه النظرية يقول: "تعتبر الأموال وحدة محاسبية مستقلة لها مجموعة دفاتر محاسبية متوازنة تسجل الموارد النقدية وغيرها إلى جانب الالتزامات والعقود الاحتياطيات والحقوق والتي تخصص لغرض أداء أنشطة معينة أو تحقيق أهداف معينة وفقاً للقوانين والأنشطة.

وتختلف هذه النظرية عن سابقتيها من حيث أنه تقلل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة، كما أن تعريفها للوحدة المحاسبية يعتبر أكثر شمولاً من النظريات السابقة.

وتقوم هذه النظرية على المفاهيم الآتية:

1. الأصول: هي مجموعة الموارد التي تخصص لتحقيق أهداف معينة في الوحدة المحاسبية.
2. الخصوم: هي القيود التي تفرض على استخدم الأصول في الوحدة المحاسبية.
3. الإيرادات والمصروفات: هي التدفقات النقدية من وإلى الوحدة الإدارية، وبما أن الوحدات الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق ربح بل إلى تقديم عامة للمواطنين، فإن الإيرادات والمصروفات تجمع في كشف واحد لتحقيق مبدأ التوازن بينهما.
4. معادلة الميزان طبقاً لهذه النظرية تصبح كالآتي:

موارد الوحدة (الأصول) = القيود المفروضة عليها (الخصوم).

الإطار العام للمبادئ التي تحكم المحاسبة الحكومية

وأوجه الشبه والاختلاف مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تعتمد المحاسبة الحكومية على مجموعة من المبادئ العامة Principles ، ومجموعة من الإجراءات النمطية Standard Procedures، كما أنها تعتمد جزئياً على التطور التاريخي وما جرى عليه العرف المحاسبي في المحاسبة عن النشاط العام. ويهمنا في ذلك المبحث أن نتعرف على أوجه الشبه والاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها في المحاسبة الخاصة وبين المبادئ والإجراءات التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية. ومن دراستنا لخصائص النشاط الحكومي نجد أن التكييف المحاسبي للوحدة الإدارية الحكومية يختلف عن التكييف المحاسبي للوحدة المحاسبية بمعناها المتعارف عليه، ونستطيع أن نتصور وجود اختلافات جوهرية في مبادئ وإجراءات النوعين من المحاسبة، وهو ما نستعرضه فيما يلي:

أولاً : مبدأ الوحدة المحاسبية:

تقوم المحاسبة المالية على أن المشروع له شخصية معنوية- سواء كانت طبيعية أو اعتبارية- مستقلة عن شخصية ملاك المشروع. وهدف المحاسبة المالية التقليدي لهذه الوحدات التي تزاول نشاطاً اقتصادياً هو المحافظة على رأس المال المستثمر عن طريق زيادة قيمة أصول المشروع والي يأتي عن طريق تحقيق الإدارة للأرباح.

أما الوحدات الإدارية الحكومية فأهم ما يميزها هو اختفاء الشخصية المعنوية والتي تتميز بها الوحدات الاقتصادية، ويمكن تعريف الوحدة الإدارية بأنها (خلية من مجموع الخلايا التي تكونها وزارة الخزانة بمختلف الوزارات والمصالح، بهدف تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وتحت إشراف وزارة المالية. فالوحدة الإدارية الحكومية لا تمتلك أصولاً تستغلها في تحقيق إيرادات، ولا يترتب على نشاطها التزامات. ومن ثم فإن هدف المحاسبة عن هذه الوحدات الحكومية هو الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة من ناحية، والرقابة على الصرف من الاعتمادات المالية في الحدود الواردة بالميزانية العامة من ناحية أخرى.

وهذا التطور في التكييف المحاسبي للوحدات الحكومية، نشأ مع التطور في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية وهذه النظريات نستعرضها بإيجاز كالتالي:

(أ) نظرية الملكية المشتركة Prorieteory Theory:

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر. وهو وقت كانت تسود فيه المشروعات الفردية وشركات الأشخاص. فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع، وشخصية ملاك المشروع فكانت الأصول ملكاً لصاحب المشروع والخصوم التزامات عليه، وكان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع، وبالتالي فإن إيرادات المشروع ونفقاته كانت تمثل عناصر موجبة أو سالبة لحساب رأس المال (أو حقوق صاحب المشروع) فإن زادت العناصر الموجبة عن السالبة كانت النتيجة زيادة في رأس المال (ربح). وبالعكس إذا زادت العناصر السالبة عن الموجبة كانت النتيجة نقص راس المال (خسارة).

وعلى ذلك فإن نتيجة الأعمال عن فترة معينة كانت تقاس بطرح حقوق صاحب المشروع في أول الفترة من حقوق صاحب المشروع في نهاية الفترة.

(ب) نظرية الشخصية المعنوية المستقلة Accounting Entity:

أو مبدأ الوحدة المحاسبة:

مدلول هذا المبدأ أن ملكية المشروع الذي تقوم المحاسبة بتسجيل علمياته تتمثل في شخصية وهمية أو معنوية Fictional Being. وقد ظهر هذا المبدأ مع بداية القرن العشرين وضخامة الاستثمارات في المشروعات الصناعية. وهذا المبدأ شبيه بنظرية الشخصية المعنوية التي أضافها القانون على شركات

المساهمة، ولكن الفارق أن المبدأ في المحاسبة يمتد ليشمل أي مشروع من المشروعات تقوم المحاسبة بتسجيل نشاطه. ففي حالة المشروع فإن المحاسب يفكر في المشروع أو الوحدة المحاسبية كمالكة للأصول بالرغم من أنه من الناحية القانونية فإن هذه الملكية تكون لصاحب المشروع (شخص حقيقي أو طبيعي).
وطبقاً لهذا المبدأ فإن:

1- الأصول تعتبر ملكاً للمشروع وليس لصاحب المشروع (صاحب المشروع له حقوق على هذه الأصول)، والخصوم التزامات على المشروع.
2- أرباح وخسائر المشروع ليست أرباح وخسائر الملاك سواء كانوا حملة أسهم، أو شركاء متضامنين، أو مالك فردي. فهؤلاء الملاك لهم حقوق على أصول المشروع تتوقف على نوع ملكيتهم. فالأرباح والخسائر ننظر إليها على أنها أرباح وخسائر للمشروع. وطبقاً لهذا المبدأ فإن أرباح المشروع ينظر إليها على أنها زيادة في صافي أصول المشروع، والخسائر ننظر إليها على أنها نقص في أصول المشروع نتيجة النشاط الاقتصادي الذي يزاوله المشروع وعليه فنحن نفكر في نتائج أعمال المشروع كتغير في صافي أصوله بدلاً من أن نفكر فيها كتغيير في حقوق أصحاب المشروع.

ويرتبط بهذا المبدأ ضرورة تسجيل النفقات التي تصور مجهودات المشروع في إنتاجه للسلع والخدمات، وتسجيل الإيرادات التي تمثل بيع المشروع للوحدات المنتجة مع السلع والخدمات، واستخلاص نتيجة الأعمال عن فترة معينة بمقابلة الإيرادات عن هذه الفترة بالنفقات المتعلقة بها (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات The Principle of Mathcing).

نظرية الأموال المخصصة Fund Theory:

كما سبق ذكره فإن نظرية الشخصية المعنوية لا تتلاءم مع طبيعة النشاط للوحدات الحكومية الإدارية. وكان نتيجة ذلك ظهور نظرية ثالثة هي نظرية الأموال المخصصة. ومدلول هذه النظرية هو أن تخصص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بالغرض الذي تخصص من أجله.

1- فيستخدم لفظ موارد أو اعتمادات للتعبير عن الأموال التي تخصص لتحقيق غرض معين.
2- ويستخدم لفظ استخدامات للتعبير عن الأنشطة التي تنفق فيها هذه الموارد وفقاً للقيود التي تفرض على استخدامها.

3- أما الإيرادات والمصروفات طبقاً لهذه النظرية فهي تعبر عن التدفقات المالية من وإلى الوحدة الإدارية.

فالإيرادات العامة ليس مصدرها مجهودات الوحدة الإدارية في الإنتاج والبيع، ولكن مصدرها تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم وإتاوات. والمصروفات لا تمثل تكلفة مجهود الوحدة في سبيل الحصول على إيراد، ولكنها مجموعة من الموارد التي تعدها الدولة للإنفاق منها على الخدمات العامة وفقاً للقوانين واللوائح المالية والمنشورات والتعليمات الحكومية. ومن ثم فلا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة الإدارية من إيرادات، وبين ما تقوم بصرفه من اعتمادات.

فالوحدة الإدارية تودع ما تحصله من إيرادات بالخزانة العامة للدولة وتسحب ما يلزمها من أموال للإنفاق العام من الاعتمادات التي تودعها وزارة المالية لحسابها بالبنك المركزي.

وبذلك يمكن أن نضع السمات الرئيسية للوحدة الإدارية الحكومية من وجهة نظر المحاسبة الحكومية:

1- ليس لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة فنشاطها ليس مستقلاً ، ولكنه نشاط مرتبط بالعمليات المالية لوزارة المالية.

2- لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدة، ولكن نشاط الوحدة يعتمد على الموارد النقدية المتجددة سنوياً والتي تحددها تقديرات ميزانية الدولة.

3- إن إيرادات ومصروفات الوحدة عبارة عن تدفقات مالية من وإلى الوحدة.

ولذلك نجد أن مهمة المحاسبة عن هذه الوحدات تتمثل في الآتي:

1- مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام تتمثل في التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدام دفاتر إحصائية تصمم بحيث تلائم طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة ومجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، وابتاع قواعد المراقبة الداخلية، ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرف للوحدات الحكومية.

2- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب والمساعدة في إعداد الميزانيات العامة للسنوات المقبلة.

ثانياً: أساس الاستحقاق والأساس النقدي:

كما هو معروف فهناك أكثر من طريقة لاحتساب المصروفات والإيرادات التي تخص الفترة المالية. ونستعرض هنا هذه الطرق لنتعرف على أنسبها في المحاسبة عن إيرادات ومصروفات الوحدات الإدارية.

(1) أساس الاستحقاق أو قاعدة الربح المكتسب Acoural Basis:

ومفهوم هذه القاعدة أن المحاسب يأخذ في اعتباره جميع المستويات اللازمة الخاصة بالمصروفات والإيرادات عن المستحقات عن الفترة المالية، وكذلك عن المقدمات الخاصة بمدد تالية ، وسواء تم التحصيل أو السداد الفعلي خلال هذه الفترة أو فترات أخرى. وإذا أخذنا بهذه القاعدة في المحاسبة عن إيرادات مصروفات الوحدة الإدارية فمعنى ذلك تطبيق لنظرية الشخصية المعنوية عليها ، وهو ما يتناقض مع ما سبق شرحه سابقاً في التكييف المحاسبي للوحدة الإدارية.

ومن أهم العيوب التي يمكن أن توجه إلى هذه الطريقة إذا طبقت على حسابات الحكومة أنها تؤدي إلى بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات ويجعل من الصعب الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب، وللمساعدة في إعداد الميزانية العامة المقبلة.

(ب) الأساس النقدي أو قاعدة الربح النقدي Cash Basis:

ومفهوم هذه القاعدة أن التحصيل الفعلي يعتبر الأساس لإثبات الإيراد في الدفاتر ، والإنفاق الفعلي يعتبر الأساس لإثبات المصروفات. فتجعل حسابات النتيجة مدينة بجمع المصروفات التي دفعت نقداً خلال الفترة المالية، ودائنة بجميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال هذه الفترة، فالعبرة في التسجيل هو التحصيل والدفع النقدي الفعلي دون الأخذ في الاعتبار ما قد يكون مستحقاً من المصروفات أو الإيرادات، أو ما قد يكون دفع مقدماً من المصروفات أو قبض مقدماً من الإيرادات.

وبتطبيق هذه القاعدة على حسابات الحكومة فإن حساب الإيرادات للوحدة سوف يمثل الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة، وحساب المصروفات يمثل المصروفات التي دفعت خلالها سواء أكان ما تم تحصيله يخص عمليات هذه السنة بالذات أو يخص السنة القادمة. ومن ثم فإن الحساب الختامي للدولة سوف يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزائن العامة خلال السنة المالية.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية. فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة سوف لا يظهر مدى ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال السنة. كما أن هذه الطريقة لا تمكن من إجراء المقارنات بين السنوات

المتتالية بسبب تداخل أنشطتها مع بعضها البعض نتيجة عدم الفصل بين إيرادات ومصروفات كل سنة على حدة.

إلا أن هذه الطريقة تتميز ببساطتها والحصول على النتائج سريعاً حيث يمكن بواسطتها إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي سريعاً مما يساعد على فعالية الرقابة المالية، ويساهم في إعداد تقديرات الميزانية الجديدة. ويمكن الرد على انتقاد تداخل أنشطة السنوات المتتالية بأن المستحقات من المصروفات أو الإيرادات التي تنتقل إلى كل سنة تعوض إلى حد كبير مع المستحقات التي تنتقل منها إلى السنوات التالية:

(ج) الأساس المشترك أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب Accrual–Cash Basis:

وطبقاً لهذه الطريقة تظهر في الحسابات الختامية جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال الفترة المالية، ويظهر في الجانب المدين المصروفات التي دفعت نقداً ولكن بعد إجراء جميع التسويات الجردية اللازمة الخاصة بالمصروفات المستحقة عن المدة، والمصروفات المدفوعة مقدماً عن مدد تالية، أي أننا نتبع قاعدة الربح النقدي بالنسبة لعناصر الإيراد، وقاعدة الربح المكتسب بالنسبة لعناصر المصروفات.

هذا وإن كان الأساس في أغلب حسابات الحكومة هو الأساس النقدي، إلا أننا نجدها في بعض الحالات تأخذ بالأساس المشترك. فطبقاً للأساس النقدي البحت تعد تقديرات الميزانية على أساس تدفقت نقدية من وإلى الوحدات الإدارية، ويعد الحساب الختامي على نفس الأساس وبحيث يوقف التصرف في الاعتمادات الباقية بالوحدات الإدارية في نهاية السنة المالية ولا ينتقل منها شيء إلى السنة التالية إلا أن وزارة الخزانة تجيز في بعض الحالات ترحيل بعض الاعتمادات الباقية إلى سنة التالية عن طريق تعليتها بحسابات الأمانات، وفي ذلك إتباع للأساس المشترك، وخروج على الأساس النقدي.

ثالثاً: سنوية المصاريف

وطبقاً لهذا المبدأ يعتبر كل ما ينفق خلال الفترة المالية من مصروفات تلك الفترة، وبصرف النظر عن الهدف من الإنفاق أو ما يترتب عليه من نتائج. أما الموارد المالية للدولة فتجد سنوياً وتستخدم في الأغراض المخصصة لها، بصرف النظر عن الهدف من الإنفاق أو نتائجه. فالإيرادات العامة تقابل بالمصروفات العامة على أساس سنوي وبصرف النظر عن مصدر الإيرادات أو الهدف من المصرفات ولا يوجد علاقة سببية بين مختلف الإيرادات ومختلف المصروفات (عمومية الإيرادات والمصروفات العامة).

ويترتب على سنوية المصرفات العامة ، وتجدد الموارد العامة سنوياً عدم وجود أو عدم الحاجة إلى رأس مال مستثمر بغرض مزاولة النشاط الحكومي. فالمحاسبة الحكومية– بخلاف المحاسبة التجارية–

لا تهدف إلى المحافظة على رأس المال أو قياس نتائج النشاط، ولكنها أساساً أسلوب رقابي وإحصائي لغرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات العامة والمصروفات العامة.

رابعاً: التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ومبدأ الاستهلاك

لا مجال في المحاسبة الحكومية للتفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية، فكل المصروفات- سواء المتعلق منها بنشاط جاري إداري أو نشاط استثماري- تقفل في نهاية السنة المالية في الحسابات الختامية. ولا تسجل بحسابات الحكومة الرئيسية بيانات عن أصول ثابتة، بل تثبت هذه الأصول بيانياً في مجموعة من الدفاتر الإحصائية. ومن الناحية الإحصائية أيضاً، قد نجد تبويب الميزانية بحيث يسمح بخصم المصاريف الجارية من أبواب خاصة بها، وتخصم المصاريف الاستثمارية من أبواب أخرى.

النظرية التى تعتمد عليها المحاسبة الحكومية

يعتبر مفهوم المحاسبية الأساس الذى يحكم الإطار العام لنظرية المحاسبة، حيث يختلف تفسير هذا المفهوم بإختلاف طبيعة التكييق القانونى للوحدة المحاسبية، للذلك ساد فى الفكر المحاسبى ثلاث نظريات أساسية لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية يمكن عرضها وفقاً للتطور التاريخى لظهورها على النحو التالى:

1- نظرية الملكية. The Proprietary Theory

2- نظرية الشخصية الإعتبارية المستقلة. The Entity Theory

3- نظرية الأموال المخصصة. The Fund Theory

وقد فسرت كل من النظريات طبيعة الأصول والخصوم والإيرادت والمصروفات والأرباح والخسائر فى الوحدات المحاسبية، حيث تأثرت هذه النظريات فى تفسيرها وتحليلها بالطبيعة القانونية التى تحكم الوحدة المحاسبية وكذلك طبيعة النشاط الإقتصادى لها.

أولاً: نظرية الملكية:

ظهرت هذه النظرية فى القرن التاسع عشر عندما كانت المنشآت السائدة فى ذلك الوقت تأخذ شكل المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص بأنواعها، لذلك إعتمدت هذه النظرية فى تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية ومعاملاتها على أساس الإندماج بين شخصية المنشآت وشخصية أصحابها، وبالتالى أصبحت

القوائم المالية تعد من وجهة نظر أصحاب المنشآة، ومن ثم يتم تفسير عناصر هذه النظرية على النحو التالى:

1- الاصول: تمثل الممتلكات التى يمتلكها صاحب أو أصحاب المنشآة.

2- الخصوم: تمثل الإلتزامات المستحقة على صاحب أو أصحاب المنشآة.

3- الإيرادات: تمثل عناصر الزيادة فى حقوق صاحب أو أصحاب المنشآة.

4- المصروفات: تمثل النقص فى حقوق صاحب أو أصحاب المنشآة.

5- حقوق صاحب المنشآة وإلتزامات صاحب أو أصحاب المنشآة.

6- نتيجة النشاط: تتمثل فى صافى الربح أو صافى الخسارة، والفرق بدوره يؤثر على صافى حقوق صاحب أو أصحاب المنشآة.

وفى ضوء هذه العناصر، يتم تفسير معادلة المركز المالى وفقاً لنظرية الملكية على النحو التالى:

القيمة الصافية لصاحب أو أصحاب المنشآة (حقوق الملكية)

= مجموع الأصول- مجموع الخصوم.

ثانياً: نظرية الشخصية الإعتبارية المستقلة:

ظهرت هذه العناصر فى أوائل القرن العشرين، نتيجة العوامل التالية:

1- ظهور شكل قانونى جديد للمنشآة، والمتمثل فى شركات الأموال كالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة، حيث أصبحت هذه الشركات تقوم بنشاط مالى وإقتصادى واسع معتمدة على رؤوس الأموال كبيرة ممثلة أساساً فى حصص المساهمين مما أدى إلى زيادة عدد ملاك الشركة وبالتالى ظهور مفهوم الشخصية الإعتبارية أو مفهوم الشخصية المستقلة المنشآة، والذى أدى بدوره إلى إنفصال شخصية المنشآة عن شخصية أصحابها.

2- عجز نظرية الملكية عن تفسير الطبيعة المحاسبية لشركات الأموال وبالتالى يعتبر تكوين هذا النوع من الشركات أساس ظهور نظرية الشخصية الإعتبارية للمنشآة. ويمكن تفسير عناصر هذه النظرية على نحو التالى:

1- الأصول : تعبر عن الممتلكات المملوكة للمنشآة والممثلة فى مجموعة الموراد والإمكانيات المادية والمعنوية التى تمكن الوحدة من تحقيق أهدافها.

2- الخصوم: تعبر عن مجموعة الإلتزامات المستحقة على المنشآة والممثلة فى حقوق الغير مثل الدائنين وأصحاب القروض.

3- حقوق أصحاب المنشآة: تتمثل فى الإلتزامات المستحقة على المنشآة قبل أصحابها.

4- الإيرادات: تعبر عن مقابل ما تقدمه المنشآة من سلع أو خدمات للغير.
5- المصروفات: تعبر عن مقابل حصول المنشآة على سلع وخدمات من الغير.
6- صافى الربح والخسارة: يعبر عن نتيجة الزيادة أو النقص فى قيم أصول المنشآة، على اعتبار أن المنشآة شخصية مستقلة عن أصحابها وعن الآخرين.

وفى ضوء هذه العناصر يمكن تفسير معادلة المركز المالى وفقاً لنظرية الشخصية الإعتبارية المستقلة على النحو التالى:

الأصول =حقوق أصحاب المنشآة + الخصوم.

ثالثاً: نظرية الأموال المخصصة:

تعد نظرية الشخصية الإعتبارية المستقلة أكثر النظريات ملائمة فى تفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى الكثير من المنشآت بإختلاف طبيعة نشاطها، ألا أنها أخفقت فى تفسير الأساس العملى للمحاسبة فى الوحدات الإدارية الحكومية، لذلك ظهرت نظرية الأموال المخصصة لكى تعد مفاهيم نظرية الشخصية الإعتبارية المستقلة ولتقم أساساً جديداً يلائم التطبيق فى الوحدات الإدارية الحكومية.

ووفقاً لنظرية الأموال المخصصة أصبح ينظر إلى الوحدة المحاسبية فى القطاع الحكومى بأنها مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتنفيذ نشاط معين، بحيث يكون إستخدام تلك الأصول أو الموارد مقيداً بتحقيق الهدف الذى خصصت من أجله.

ويمكن تفسير عناصر هذه النظرية على النحو التالى:

1- الأصول: تعبر عن مجموعة من الموارد أو الطاقات أو الخدمات المخصصة للوحدة الإدارية الحكومية لتحقيق أهدافها.
2- الخصوم : تعبر عن مجموعة القيود التى تفرضها القوانين واللوائح المنظمة لنشاط الوحدة الإدارية الحكومية على إستخدام الأصول المخصصة لها.
3- الإيرادات: تعبر عن التدفقات النقدية الداخلة.
4- المصروفات: تعبر عن التدفقات النقدية الخارجة.
5- الفائض أو العجز: نظراً لأن الوحدة الإدارية الحكومية لا تهدف أساساً إلى تحقيق ربح، ولذلك لا يتم إعداد حساب للارباح والخسائر، وإنما يكتفى بإعداد حساب ختامى يجمع بين الإيرادات والمصروفات، وبالتالى يمثل الفائض أو العجز نوعاً من التوازن الحسابى مع حسابات الخزانة العامة للدولة.
6- معادلة المركز المالى: بإستقراء عناصر نظرية الأموال المخصصة كما تم توضيحها، يتبين عدم وجود قائمة مركز مالى للوحدة الإدارية الحكومية تعد على نمط قائمة المركز المالى فى المنشآت

الإقتصادية الآخرى، ومع ذلك يمكن بيان معادلة المركز المالى للوحدة الإدارية الحكومية والتى تفسر طبيعة النشاط الحكومى كما يلى:

مجموعة الأصول أو المواد المخصصة للوحدة الإدارية الحكومية =

مجموعة القيود المتمثلة فى القوانين واللوائح المنظمة للنشاط المالى الحكومى والتى تحدد أوجه إستخدام الأصول أو الموارد المخصصة للوحدة الإدارية الحكومية.

النظريات المحاسبيةومدى تطبيقها على القطاع الحكومي

هناك مجموعه من المفاهيم والأسس والمبادئ العامة والإجراءات النمطية تقوم عليها المحاسبة الحكومية، وسنتعرف في هذا الفصل على هذه المفاهيم ونبين أوجه الشبه والاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها في المحاسبة الخاصة وبين المبادئ والإجراءات التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية.

نظرية أصحاب المشروع أو نظرية الملكية المشتركة(1 The Proprietary Theory)

ومفادها أن صافي حقوق الملكية(القيمة الصافية) = إجمالي الموجودات – إجمالي المطلوبات

تقوم هذه النظرية على المفاهيم آلاتية:

-7الأصول: تعتبر ملكا لصاحب المشروع.

-8الخصوم: تعتبر التزامات على صاحب المشروع.

-9المشروع هو تقريبا نفسه هو صاحب المشروع، ومن ثم يؤدي كل إيراد إلى زيادة القيمة الصافية للمشروع، كما ان كل نفقة تؤدي إلى إنقاص تلك القيمة.

-10الإيرادات والمصروفات: تعتبر نتيجة للقرارات التي يصدرها صاحب المشروع، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هي إلا تنفيذ لقرار إداري يتخذه صاحب المشروع

-11صافي الربح: ترتيبا على ما تقدم ، يعتبر صافي الربح بمثابة زيادة القيمة الصافية Net Worth كما يعتبر صافي الخسارة بمثابة إنقاص لتلك القيمة.

-12معادلة الميزانية : إذا ربطنا بين العناصر السابقة في معادلة واحدة ،

القيمة الصافية = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

ويرجع أصل هذه النظرية إلى القرن التاسع عشر عندما كانت المشروعات السائدة على شكل مشروعات فردية أو شركات تضامن تقوم بعمليات تجارية محدودة. ومؤدى هذه النظرية ان القوائم المالية تعد من

وجهة نظر صاحب المشروع (أو أصحابه) وان وظيفة المحاسبة هي تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية Net Worth للمشروع وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها وقياس مقدارها من مدة مالية إلى أخرى.

ويترتب على ذلك من الوجهة النظرية البحتة، ان تصبح كافة حسابات الإيرادات والمصروفات بمثابة أقسام موجبة وسالبة لحساب راس المال، واليه ترحل نتيجتها النهائية.

كما يترتب على ذلك أيضا انه لا مجال للتمييز بين العناصر الي تؤدي إلى زيادة تلك القيمة الصافية، فسواء كانت هذه العناصر فائدة (العائد على الاستثمار النقدي) او ربحا (عائد المخاطرة) أو أجرا) عائد المجهود الشخصي الذي يبذله صاحب المشروع. (

نظرية الشخصية المعنوية المستقلةُ Entity theory

ومؤدى هذه النظرية ان المشروع التجاري يعتبر وحدة مستقلة قائمة بذاتها، ولها ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين. ومن ثم فان القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى الدائنين والمستثمرين وإظهار مدى كفاية الإدارة في استغلال الأصول التي يمتلكها المشروع.

وتقوم هذه النظرية على المفاهيم الأساسية آلاتية:

3-الأصول: تعتبر ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة.

4-الخصوم: تعتبر التزاما على أصول المشروع.

الموجودات = المطلوبات بما فيها رأس المال المستثمر، ويمثل رأس المال المستثمر

1-حقوق المساهمين في الموجودات Stockholders Equity

2-حقوق الدائنين في الموجودات Creditors Equity

صافي الربح او الخسارة = الإيرادات – النفقات

على خلاف المفهوم السابق لنظرية أصحاب المشروع، فإن هذه النظرية تقوم على ان ملكية المشروع الذي تقوم المحاسبة بتسجيل عملياته تتمثل في شخصية وهمية أو معنوية، بعكس مفهوم النظرية السابقة.

وترجع أهمية هذه النظرية إلى أوائل القرن العشرين، عندما أصبحت الشركة المساهمة هي الشكل القانوني السائد للمشروع التجاري، وأصبحت هذه الشركات تقوم بنشاط اقتصادي على نطاق واسع، ومن

ثم قامت الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة يحصل المشروع على بعضها من المساهمين وعلى البعض الأخر من الدائنين والمقرضين Lenders and creditors ، وبذلك أصبحت القروض الطويلة الأجل مصدرا هاما من مصادر التمويل ، فترتبت للدائنين حقوق ممتازة على أصول المشروع ، أي صارت لهم الأولوية على توزيع الإرباح.

وبالإضافة إلى ذلك، فقد تميزت هذه المشروعات باتساع نطاق أعمالها واحتياجها إلى كفايات إدارية وفنية، ولذلك أصبحت إدارتها منفصلة عن مساهمتها، بمعنى ان القائمين بإدارة هذه المشروعات أصبحوا من المديرين المتخصصين دون ان يشترط ان يكونوا من المساهمين أو المقرضين، وبذلك تغير الهدف الأساسي للمحاسبة من قياس التغيرات في القيمة الصافية للمشروع، إلى تقويم كفايته الإدارية والى متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة الأصول وما يترتب عليها من التزامات مالية من فترة إلى أخرى. ويرى بعض الكتاب ان المساهمين يشتركون مع الدائنين في اعتبارهم ممن يترتب لهم التزامات في ذمة المشروع، وانه يتعين ان يطلق عليهم جميعا اصطلاح واحد يبرز هذه الخاصية، وهو اصطلاح " أصحاب الحقوق. " Equities

3-الإيرادات والمصروفات: تتكون إيرادات المشروع من مجموع القيم المالية التي تستحق له نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، أما المصروفات فهي تكلفة الحصول على تلك الإيرادات .ويعتبر بعض الكتاب ان إيرادات المشروع تمثل "الثمرة" أو "الناتج" الذي يحققه المشروع – Accomplishment بينما ان المصروفات تمثل تكلفة المجهود الذي يبذله المشروع لتحقيق تلك الثمرة، وانه يتعين تحميل كل إيراد بتكلفة الحصول عليه Effort لتحديد صافي الربح.

3-صافي الربح: يعتبر بمثابة زيادة في قيمة الأصول التي تمتلكها هذه الشخصية المعنوية، كما ان صافي الخسارة تعتبر بمثابة إنقاص لقيمة تلك الأصول.

4-معادلة الميزانية: إذا ربطنا بين العناصر السابقة في معادلة واحدة طبقا لهذه النظرية فإنها تبدو كالآتي: الاصول = الالتزامات

وتظهر حقوق اصحاب المشروع وفقا لهذه النظرية بالميزانية في قسم خاص يسمى حقوق أصحاب المشروع والمتمثلة بما يلي: كما هي في الجدول التالي أرقام مفترضة: (

القيمة(10) عدد الاسهم

1000000 100000راس المال المصرح به

800000 80000رأس المال المكتتب به

800000 80000رأس المال المدفوع (100%

80000 160000علاوة اصدار

125000احتياطي اجباري

81000احتياطي اختياري

150000ارباح محتجزة

جدول رقم (1-4)

القيم المختلفة لاسهم شركة المساهمة العامة وطريقة حسابها

طريقة حسابها قيم الاسهم

الاصول – الخصوم ، مقسومة على عدد الاسهم المكتتبة والمدفوعة القيمة الدفترية للسهم

تحدد من قبل السوق المالية المنتظمة او الموازية ،

وقد تكون اعلى او اقل من القيمة الدفترية . القيمة السوقية للسهم

صافي الاصول حسب قيمتها السوقية على عدد الاسهم المكتتبة والمدفوعة قيمة التصفية

القيمة الاسمية زائدا علاوة الاصدار

او القيمة الاسمية ناقص خصم الاصدار او القيمة الاسمية

او القيمة السوقية في حالة شراؤها من مساهم اخر القيمة الفعلية المدفوعة للسهم

قيمة السهم الظاهرة على شهادة الاسهم قيمة الاسهم(القيمة الاسمية)

نظرية الأموال المخصصة (1) The Fund Theory

بينما نجحت نظرية الشخصية المعنوية المستقلة في تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في كثير من أنواع الوحدات الاقتصادية، لا سيما تلك الوحدات التي اتخذت شكل شركات المساهمة، إلا أنها لم تنجح في تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الإدارية ولأعداد الحسابات الموحدة Consolidated Accountsلمجموعات الشركات القابضة والتابعة وإعداد حسابات مستقلة للأقسام والفروع وإعداد حسابات التصفية وقائمة مصادر الأموال واستخداماتها

Statement of Sources and Applications of Funds

وبصفة خاصة ظهر ان المفاهيم التي وضعتها هذه النظرية للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تختلف في طبيعتها اختلافا جوهريا عن مفاهيم الموارد والاعتمادات بالنسبة للوحدات الحكومية ذات

النشاط الإداري. لذلك ظهرت النظرية الثالثة وهي نظرية الأموال المخصصة، لكي تتغلب على النقص الذي صادف تطبيق النظرية السابقة، ويعتبر بعض الكتاب هذه النظرية امتداد لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة مع عدة فروق أهمها :

1- التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.

2- تركيز الاهتمام على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية.

3- وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولا من التعريف الذي وضعته كل من نظرية أصحاب المشروع ونظرية الشخصية المعنوية المستقلة

وطبقا لنظرية الأموال المخصصة، تعرف الوحدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت من اجله.

وتعتبر الوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري أهم مجالات تطبيق هذه النظرية. وان كانت هناك محاولات لتطبيقها على المشروعات التجارية والصناعية والواقع ان أهم ما إضافته هذه النظرية إلى علم المحاسبة هو إبراز طبيعة الوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري من الناحية المحاسبية، ولذلك يجمع الكتاب على أنها تعتبر الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في تلك الوحدات.

ملاحظات على نظرية الاموال المخصصة Fund Theory

1- ظهور حساب الايرادات المقدرة في جانب الاصول بالميزانية العمومية الافتتاحية على الرغم من انها لا تتفق مع المفهوم المحاسبي للاصول

2- ظهور حساب الاعتمادات(المخصصات المقدرة/أو النفقات المقدرة) في جانب الالتزامات بالميزانية العمومية على الرغم من أنها لا تتفق مع المفهوم المحاسبي للالتزامات

3- ظهرت الاصول والخصوم وفقا لهذه النظرية بعكس مفومها المحاسبي، وبالتالي تكون معادلة الميزانية لهذه النظرية كما يلي:

الاصول النقدية وغير النقدية = الانشطة والخدمات والمشاريع الاقتصادية

تظهر الموازنة حسب القيد الافتتاحي بعد التصديق عليه من المجلس التشريعي كما يلي:

الاصول الخصوم

مدين البيان دائن البيان

من/ مذكورين
2628000الايرادات المقدرة 2700000 المخصصات المقدرة
72000عجز المال العام
2700000المجموع 2700000 المجموع

وبالتالي ، وتوضيحا لما سبق، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقا لنظرية الاموال المخصصة كما يلي: أنها مجموعة من الاصول والموارد التي تخصص لتأدية أنشطة معينة، بحيث يكون إستخدام تلك الاصول والموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت من اجلة(وهو الصرف على اوجه الخدمات والانشطة العامة(

ويعرف المال على مستوى المنطقة المحلية بانه الوحدة المحاسبية التي ترتبط بكل الاموال والموارد التي تستخدم في تمويل الادارة العامة للمنطقة وتوفير الخدمات السيادية والخدمات الاجتماعية الى المواطنين(1(

ويعرف المال على مستوى المنطقة المحلية بانه الوحدة المحاسبية التي ترتبط بكل الاموال والموارد التي تستخدم في تمويل الادارة العامة للمنطقة وتوفير الخدمات السيادية والخدمات الاجتماعية الى المواطنين(1 (

اهمية نظرية الاموال المخصصة

المطلب الاول: أهميتها في تفسير الاساس العلمي في القطاعات الحكومي

ترجع أهمية نظرية الأموال المخصصة كأساس لتفسير المبادئ العلمية التي تقوم عليها المحاسبة في الوحدات الإدارية إلى عدة خصائص أهمها ما يأتي:

:3-1تفسير طبيعة الأصول والخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية:
تتكون الموازنة (التقديرية) من عنصرين أساسين:
الأول: الإيرادات المقدرة للمدة المالية المقبلة.
الثاني: الاعتمادات المخصصة لمواجهة النفقات خلال نفس المدة.

فمن الوجهة النظرية، إذا أريد تصوير المركز المالي لوحدة إدارية في تاريخ اعتماد الموازنة ، فان جانب الأصول لا بد ان يشتمل على مجموع "الإيرادات المقدرة" بينما يشتمل جانب الخصوم على مجموع "الاعتمادات" ، او المخصصات المقدرة، كما هو مبين بالشكل التالي:

الميزانية العمومية للمال العام

منطقة طولكرم –2006

اجمالي جزئي البيان اجمالي جزئي البيان

90000النقدية الالتزامات

230000الممولون/الضرائب المتأخرة 160000 أوراق الدفع

(11500)مخصص ضرائب متاخرة 13623 المستحق(ذمم) مصلحة المعاشات

218500صافي ضرائب الممولين المتاخرة 173623 مجموع الالتزامات

4469غرامات وفوائد على الضرائب المتاخرة حقوق المال العام

(1327)مخصص غرامات وفوائد متأخرة 110569 رصيد المال

3142صافي الغرامات والفوائد المتأخرة 27450 إحتياطي إرتباطات سابقة

311642مجموع الاصول 311642 حقوق المال

حساب المال العام

مدين االبيان دائن البيان

72000الى ح/ المخصصات المقدرة 110569 رصيد 2006/1/1

38569رصيد دائن

110569مجموع 110569 المجموع

38569

وحسب هذه النظرية فإن مفهوم الاصول والخصوم في القطاع الحكومي هو :

Defining and understanding te nature of assets and liabilities in governmental

units

1- الأصول: تعتبر الأصول مجموعة من الموارد أو الإمكانيات أو الخدمات الاقتصادية المتجمعة Resources or Service Potentials لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق الأهداف التي قامت من اجلها. وقد عرف مجلس معايير المحاسبة أل FASB الاصول بما يلي" :

"Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events .(1)

أنواع الاصول التي يمكن أن تظهر في القوائم المالية:

- 1- النقدية Cash
- 2- الاصول المشابهة للنقدية ، Cash equivalent أو التي يمكن تحويلها إلى نقدية باسرع وقت ممكن
- 3- إلاستثمارات Investment
- 4- ذمم الضرائب Taxes Receivable
- 5- الذمم المدينة Accounts Receivable
- 6- المنح والذمم الاخرى Grants and other receivables
- 7- البضاعة Inventories
- 8- الاصول الرأسمالية Capital Assets
- 9- المصاريف المدفوعة مقدما

2- الخصوم: أما الخصوم فهي تمثل قيودا على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها Limitations or Restrictions. وينطبق هذا التعريف أيضا على راس المال عند تطبيق هذه النظرية على الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادي .وقد عرف مجلس معايير المحاسبة أل FASB الخصوم بما يلي:

"Liabilities are probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events (2)."

ويسميها البعض، المبالغ التي على الشركة للغير بتاريخ معين " Money that you owe".

أنواع الخصوم هي:

1- الذمم الدائنة والمصاريف المستحقة Accounts payable and accrued exoenses

2- الدين العام الناتج عن القروض او إصدار السندات Debt

3- الايرادات المؤجلة Deferred Income

صافي الاصول Net assets

صافي الاصول + الاصول = الخصوم أو،

صافي الاصول + الخصوم = مجموع الاصول

وتقسم صافي الاصول الى:

1- الاستثمارات في الاصول الراسمالية Invested in capital assets,net of related debt ، وهي :

أعبارة عن الاصول الرأسمالية مخصوما منها المخصصات الخاصة به بالديون العامة المستثمرة او المخصصة للاموال الرأسمالية

2- صافي الاصول المقيدة ، Restricted net assets

3- المال الحر ، Unrestricted net Assets

3- الإيرادات والمصروفات: تعتبر الإيرادات والمصروفات تدفقات نقدية Cash Flows من الوحدة المحاسبية واليها، بحيث تؤدي نتيجتها الصافية إلى التوازن الحسابي ونظرا لان هذه النظرية قد وضعت لكي تشمل كافة الوحدات المحاسبية – بما فيها تلك الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح – فإنها لا تشترط ان يكون هناك حساب أرباح وخسائر، وإنما يكفي ان يعد حساب يجمع بين الإيرادات والمصروفات لإظهار التدفقات النقدية التي يتطلبها تأدية النشاط الاقتصادي للوحدة .

4- معادلة الميزانية: إذا ربطنا بين العناصر السابقة – طبقا لنظرية الأموال المخصصة – فان معادلة الميزانية تبدو بالشكل الآتي:

الأصول والموارد المخصصة = القيود التي تحدد استخدامللوحدة المحاسبية الوحدة المحاسبية لأصولها ومواردها

ومن الواضح ان مفهوم الأصول الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى "موارد الوحدة

المحاسبية" يمكن ان يتسع لكي يشمل مفهوم الأصول في المركز المالي للوحدة الإدارية والذي ينبئ عن الإيرادات التي يقدر تحصيلها خلال المدة المالية المقبلة. وعلى العكس من ذلك نجد ان مفهوم الأصول الذي أوردته كل من نظريتي أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة بمعنى "موجودات فعلية يمتلكها أصحاب المشروع أو المشروع نفسه كشخصية مستقلة" تختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم الأصول الذي تقدمت الإشارة إليه بالنسبة للوحدة الإدارية.

كما انه إذا أريد تصوير المركز المالي للوحدة الإدارية خلال المدة المالية – أي بعد انقضاء جزء من السنة المالية تكون الوحدة الإدارية قد قامت خلاله بتحصيل جزء من الإيرادات المقدرة – فانه يتعين إظهار هذه الحقيقة في جانب الأصول بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

xx Xxxx

xxxإيرادات مقدرة

)ناقصا الإيرادات التي تم تحصيلها حتى تاريخ المركز المالي(

=باقي الإيرادات التي ينتظر تحصيلها خلال الجزء الباقي من السنة

ومن الواضح في هذه الحالة أيضا ان مثل هذا الأصل لا وجود له في قائمة المركز المالي التي تعد للمشروعات التجارية أو الصناعية على أساس نظريتي أصحاب المشروع أو الشخصية المعنوية المستقلة، ومن ثم يتعين ان تكون للمحاسبة في الوحدات الإدارية نظرية أخرى تفسر طبيعة هذا الأصل وتبرر إظهاره في جانب الأصول بقائمة المركز المالي، وقد رأينا ان نظرية الأموال المخصصة تعتبر أكثر النظريات ملائمة لتفسير هذه الظاهرة.

: 3-2تفسير الخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية:

إذا اتبعنا في تحليلنا لطبيعة الخصوم نفس الخطوط التي اتبعناها في مناقشة الأصول، نجد ان الخصوم في قائمة المركز المالي التي يمكن تصويرها لوحدة محاسبية إدارية في تاريخ اعتماد الميزانية تشتمل الاعتمادات المخصصة لمواجهة المصروفات التي يستلزمها قيام الوحدة بإعمالها كالمرتبات والمشتريات وغيرها من المصروفات العامة التي يتعين إنفاقها لتأدية أعمالها.

وطبقا لقواعد الموازنة فان الاعتمادات تكون بحكم طبيعتها محددة القيمة ومخصصة لأنواع معينة من النفقات، كما انه لا يجوز تجاوز هذه القيم إلا في الحدود التي رسمها القانون، فمن الوجهة النظرية تمثل الاعتمادات حدودا Restrictionsتضعها الجهة الإدارية المختصة بإعداد الميزانية على ما يمكن إنفاقه

في كل وجه من أوجه المصروفات. ومن الواضح ان مفهوم الخصوم الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى "قيود على استخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية"، يمكن ان يتسع لكي يشمل مفهوم الخصوم في المركز المالي للوحدة الإدارية، والذي ينبئ عن المصروفات المحددة لإدارة أعمال تلك الوحدة من خلال المدة المالية المقبلة وفقا للقيود الموضوعة على قيمة كل اعتماد والغرض منه. وعلى العكس من ذلك نجد ان مفهوم الخصوم الذي أوردته كل من نظريتي أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة، بمعنى "التزامات ترتبت على الذمة المالية لأصحاب المشروع أو استحقت على أصول المشروع للغير" ، يختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم الخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية الإدارية.

على انه إذا أريد تصوير المركز المالي للوحدة الإدارية خلال المدة المالية ، أي بعد انقضاء جزء من السنة المالية تكون قد قامت خلالها بالارتباط مع بعض الدائنين على توريد مشتريات بحيث يتم توريدها في تاريخ لاحق، فان المشكلة تثار بشان كيفية الإفصاح عن قيمة هذا التعاقد كالتزام يتعين على الوحدة الإدارية سداده عند إتمام التوريد.

وبتطبيق نظرية الأموال المخصصة يمكن التغلب على هذه الصعوبة، وذلك بفتح حسابين متقابلين :احدهما " حساب الارتباطات" او الالتزامات المقيدة encumbrances والأخر"حساب مخصص الاتباطات ،أو الالتزامات المقيدة ، كالاتي :

من ح/ الارتباطات أو التخصيصات

الى ح / مخصص الارتباطات أو الالتزامات المقيدة

وعندما تتعاقد الوحدة الإدارية مع احد الموردين على مشتريات قيمتها "س" مثلا بشرط ان تدفع قيمة هذه المشتريات عند إتمام التوريد في تاريخ لاحق، فان الحساب الأول يجعل مدينا والحساب الثاني دائنا بهذه القيمة، فإذا وقع تاريخ إعداد المركز المالي قبل إتمام التوريد فان حساب "احتياطي الارتباطات" يكون دائنا ويظهر في جانب الخصوم لكي ينبئ عن وجود قيمة مالية يتعين سدادها للغير)معلقة على شرط التوريد) ، وبالتالي يمثل رصيد هذا الحساب قيدا Restriction or Limitation على إنفاق الاعتمادات المحددة في ميزانية الوحدة الإدارية .

ومن الواضح في هذه الحالة أيضا ان مثل هذا الخصم يختلف في طبيعته اختلافا جوهريا عن الخصوم التي تظهر في قوائم المركز المالي التي تعد للمشروعات التجارية أو الوحدات ذات النشاط الاقتصادي

على أساس إحدى نظريتي أصحاب المشروع أو الشخصية المعنوية المستقلة، فمن المعروف ان رصيد "الدائنين "الذي يظهر في هذه القوائم يعبر عن التزامات تكونت فعلا في ذمة المشروع، إذ ان مجرد الارتباط في المحاسبة التجارية لا تترتب عليه من الناحية المحاسبية دائنيه الغير للمشروع، ومن ثم لا يؤدي إلى إنشاء رصيد دائن يظهر ضمن الخصوم كما هو الحال بالنسبة للوحدات الإدارية.
ومن ثم تظهر خاصية أخرى من خواص نظرية الأموال المخصصة في تفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية.

3-3: تفسير طبيعة الإيرادات والمصروفات في الوحدة الإدارية:

سبقت الإشارة إلى انه – طبقا لنظرية أصحاب المشروع – يعتبر الفرق بين الإيرادات والنفقات ربحا (أو خسارة) يرحل إلى حساب راس المال، وانه- طبقا لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة- يعتبر هذا الفرق زيادة في قيمة أصول المشروع.
ولكن هذين التفسيرين لا ينطبقان على طبيعة الإيرادات والمصروفات في الوحدة الإدارية الحكومية- فهذه الوحدات بطبيعة عملها لا تهدف إلى الربح وإنما تقوم بتأدية خدمات عامة، كما انه لا تخصص لها راس مال، ومن ثم لا يوجد حساب يمكن ان يرحل إليه الفرق بين الإيرادات والمصروفات، وفضلا عن ذلك فان الاعتمادات المخصصة للوحدة الإدارية يتم تصفيتها في نهاية السنة المالية ولا ترحل من سنة لأخرى كما هو الحال بالنسبة للمشروعات التجارية والوحدات ذات النشاط الاقتصادي – ومن ثم فانه لا يمكن اعتبار زيادة الإيرادات عن المصروفات بمثابة زيادة في قيمة الأصول، ولكن هذه الزيادة تعتبر فائضا Surplus، وترحل الى رصيد المال الحر في الوحدة الادارية.
ومن الواضح انه يمكن تفسير هذه الظاهرة بتطبيق نظرية الأموال المخصصة، إذ ان مفهوم الوحدة المحاسبية طبقا لهذه النظرية – ومؤداه ان الوحدة المحاسبية هي مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين – لا يقتصر على المشروعات التجارية أو الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادي، وإنما يتسع لكي يشمل غيرها من الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، ومن ثم لا تشترط هذه النظرية وجود حساب للإرباح والخسائر يفتح لمقارنة مصروفات الوحدة المحاسبية بايرادتها واستخلاص صافي الربح، وإنما تعتبر هذه الإيرادات والمصروفات مجرد تدفقات نقدية Inflows and Out flowsلازمة لتأدية العمليات التي يتكون منها نشاط تلك الوحدة على ان يوجه الاهتمام إلى إعداد تقارير احصائية دون تعرض بيانا تفصيليا لهذه التدفقات.
ومن الناحية المحاسبية يقتضي تطبيق نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الإدارية فتح حسابين – لا

يوجد لهما مقابل في المحاسبة التجارية- احدهما للإيرادات المقدرة والثاني للاعتمادات المخصصة، يجعل احدهما مدينا والأخر دائنا بقيمة إيراد ومصروفات الميزانية في تاريخ اعتمادها، وبالإضافة إلى هذين الحسابين تثبت عمليات التحصيل والإنفاق في حسابي الإيرادات والمصروفات الفعلية وبإقفال هذه الحسابات الأربعة يظهر الفرق بين الإيرادات المقدرة والاعتمادات من جهة والإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية من جهة أخرى. وتشترط قواعد أل GASB أن تتم المقارنة في نهاية السنة المالية لاغراض الرقابة.

:3-4الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية:

توجه نظرية الأموال المخصصة اهتماما كبيرا إلى الناحية الإحصائية، فتعتبر التقارير والقوائم الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية أساسا لتقدير مدى كفاية هذه الوحدات في استخدام الموارد المخصصة لها لتحقيق النتائج المطلوبة.

ومن الواضح ان تركيز الاهتمام على هذه التقارير يساير ما تحتاجه إدارة هذه الوحدات من ملخصات احصائية دورية تمكنها من مراقبة الإنفاق والتحصيل، كما تساعد الجهات الإدارية المختصة بإعداد الميزانية على التعرف على التزام كل من الوحدات الإدارية للحدود المقررة للإنفاق ومدى مطابقة الإيرادات الفعلية للإيرادات المقدرة.

: 3-5سنوية المصاريف والايرادات:

الاصل في المحاسبة الحكومية ينطلق من الموازنة العامة للدولة ،فهي ألاساس الذي ينطلق منه النظام المحاسبي سواء بالنسبة للايرادات او المصروفات .ومفهوم هذا المبدأ ان كل ما ينفق خلال الفترة المالية يعتبر من مصروفات تلك الفترة بصرف النظر عن الهدف من الإنفاق او ما يترتب عليه من نتائج ، أما الموارد المالية للدولة فتجدد سنويا وتستخدم في الاغراض المخصصة لها ، فالايرادات العامة تقابل بالمصروفات العامة على اساس سنوي وبصرف النظر عن مصدر الايرادات او الهدف من المصروفات ، ولا توجد علاقة سببية بين مختلف الايرادات ومختلف المصروفات وهو ما يطلق عليه (عمومية الايرادات والمصروفات العامة(

ويترتب على سنوية المصروفات العامة، وتجدد الموارد العامة سنويا عدم الحاجة إلى راسمال مستثمر بغرض مزاولة النشاط الحكومي . فالمحاسبة الحكومية – بخلاف المحاسبة التجارية – لا تهدف إلى

المحافظة على راس المال او قياس نتائج النشاط ، ولكنها اساسا اسلوب رقابي واحصائي بغرض الرقابة المالية والقانونية على الايرادات العامة والمصروفات العامة .وأساليب الرقابة هي :

1- الرقابة على مستوى الاموال
2- الرقابة عن طريق الموازنة
3- الرقابة على مستوى التنظيمات

: : 3-6 التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الراسمالية ومبدا الاستهلاك:

لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الراسمالية والمصروفات الايرادية . فكل المصروفات – سواء المتعلقة منها بنشاط جاري اداري او نشاط استثماري –تقفل في نهاية السنة المالية في الحسابات الختامية ، ولا تسجل بحسابات الحكومة الرئيسية بيانات عن اصول ثابتة، بل تثبت هذه الاصول بيانيا في مجموعة من الدفاتر الاحصائية ومن الناحية الاحصائية ايضا، قد نجد تبويب الميزانية بحيث يسمح بخصم النفقات الجارية من ابواب خاصة، وخصم النفقات الاستثمارية من ابواب اخرى . ولعل المنطق الذي يستند اليه عدم التفرقة بين المصروفات الايرادية والراسمالية يكمن في النقاط التالية:

(1)ان مبدأ سنوية المصاريف يعتبر ان كل ما ينفق خلال الفترة المالية يعتبر من مصروفات تلك الفترة، وبصرف النظر عن الهدف من الإنفاق أو النتائج المترتبة عليه أي ان العبرة في الزمن وليس في النوع.

(2)ان الموارد متجددة سنويا، والنشاط الحكومي لا يتطلب تجميع رأسمال يستثمر في نشاط الوحدة الإدارية ويحاول المحافظة على كفايته الإنتاجية.

(3)يقوم مبدا عمومية الايرادات وعمومية المصروفات على عدم وجود علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات ، فتم مقابلة الايرادات العامة بالمصروفات العامة بصرف النظر عن مصدر الايراد او الهدف من المصروف.

(4)تسجل الايرادات والمصروفات العامة تقديريا بالميزانية وفعليا بالحساب الختامي ، بجميع انواعها وبصرف النظر عن الغرض منها ، وفي ذلك تحقيق لمبدا موازنة(توازن) جانبي الميزانية.

مما تقدم يتضح ايضا انه لا مجال لاحتساب استهلاك على اصول ثابتة في المحاسبة الحكومية. فالاصول الثابتة التي تشترى خلال الفترة المالية تعتبر من مصروفات تلك الفترة، والاصول الثابتة في النشاط الحكومي البحت لا تستغل لخلق الايرادات كما هو الحال في النشاط التجاري ، ولا مجال لتطبيق الهدف التقليدي من احتساب الاستهلاك وهو المحافظة على الطاقة الانتاجية للاصل الثابت او للقيمة الاقتصادية لراس المال كما وان الحكومة اذا رغبت في احلال اصل ثابت جديد محل اخر فما عليها الا ان تخصص

الاعتمادات اللازمة في الفترة المرغوب فيها هذا الاحلال ، وان توفر- بما لها من سلطات سيادية الموارد اللازمة لهذا الاحلال ، وتعتبر تكلفة اقتناء الاصل الجديد من مصروفات فترة الاحلال . هذا بالنسبة للمال العام الذي يطلق عليه Governmetal fund، أما الانواع الاخرى من المال العام مثل الاموال المخصصة لغرض معين أو أموال الوكالة فإنها تخضع لمعالجة محاسبية حسب طبيعة المال ، وبالتالي فان مبدأ القياس يختلف من مال الى آخر باستثناء نوع المال

: : 3-7المخصصات والاحتياطات:

من الشرح السابق يتضح انه لا مجال في المحاسبه الحكوميه لتكوين مخصصات واحتياطات . فالمخصصات والاحتياطات في المحاسبه التجاريه تكون بغرض مقابله نقص مؤكد او محتمل وقوعه في قيمة الاصل ، او زيادة مؤكدة او محتمل وقوعها في قيمة التزام من الالتزامات ، وهو منطق يستند على ان المحاسب ياخذ في حسبانه ويحتاط لاي خسارة محتمل وقوعها ولا ياخذ من الارباح الا ما تحقق فعلا (الحيطه والحذر) ، الا ان هذه الاخطار ليس مجالها النشاط الحكومي . فحجم النشاط يتحدد مقدما بما يرتبط به مقدما وبما تعده الدولة من موارد نقديه متجدده.

: : 3-8الجرد والتسويات الجرديه:

ان اعتماد المحاسبه الماليه على مبدأ الاستحقاق يترتب عليه ضرورة القيام بالتسويات الجرديه في نهاية السنة الماليه عن طريق تسوية المصروفات والايرادات بما يخصها من مقدمات ومستحقات حتى يمكن مقابلة ايرادات الفترة بالمصروفات المتعلقة بها . ولاغراض التحقق من سلامة اصول الوحدات التجاريه ، تجري في نهاية السنه الماليه – او خلال السنة في نظام الجرد المستمر- عمليات جرد فعلي لمختلف بنود الاصول ، وتطابق نتائج الجرد الفعلي مع الجرد الدفتري.

ولما كانت بعض أنواع المال في المحاسبه الحكوميه تعتمد على الاساس النقدي ، ولا تفرق بين المصروفات الراسماليه والمصروفات الايراديه ، فلا مجال للتسويات الجرديه ، وقد يبدوا انه لا داعي ايضا لاجراء الجرد بالوحدات الحكوميه ، ولكن رغما عن ذلك يبقى التحقق من موجودات الحكومه وسلامتها من الاهميه بمكان . فهذه الموجودات تبقى لها صفة الراسماليه المتاحه للاستغلال ويلزم الحفاظ عليها والتحقق من سلامتها وعدم تبديدها سواء بالاهمال او بطرق غير مشروعه . ولتحقيق هذا الغرض تتبع مجموعه من الاجراءات الاداريه والتنظيميه مثل استخدام سجلات العهده الدائمه بالوحدات الحكوميه ، وعمليات الجرد المختلفه على هذه العهده بمعرفة جهات الاختصاص مثل مفتشي وزارة الماليه ومندوبي

ديوان المحاسبه وسناتي لكل هذا بالتفصيل عند دراسة نظام الرقابة المالية في الوحدات الادارية.

3-9وحدة القياس:

تتفق المحاسبه الماليه مع المحاسبه الحكوميه في انه يتم التعبير عن بنود الايرادات والمصروفات في كلتاهما بوحدات نقديه متجانسه ، مفترضين ان القوة الشرائيه للنقود لا تتغير . فالارقام التاريخيه تبقى بالدفاتر بسعر المبادله التي تمت على اساسه، بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الاسعار (او بشكل اخر تغير في القوة الشرائيه للنقود) ، الا ان هناك الاقتراحات الاخرى التي تنادي منذ الاربعينات والخمسينات على ان البيانات والنتائج في المحاسبه الماليه سوف تكون اقرب إلى الواقع اذا اخذت في اعتبارها الاتجاه الصعودي الملحوظ في مستويات الاسعار . فبتعديل هذه البيانات المحاسبيه فانها يمكن ان تكون ذات معنى وذات فائده اكبر واعم للتعبير عن النشاط الاقتصادي وساعد على هذا الاتجاه ان الوسائل الاحصائيه لاجراء هذا التعديل في البيانات المحاسبيه اصبحت متوافره واصبحت اكثر انتشارا .

وفي مجال المحاسبه الحكوميه، قد يبدوا انه لا اثر للتغير في القوة الشرائيه للنقود على النشاط الحكومي ونتائجه . فحسابات الحكومه لا تهدف إلى قياس نتائج نشاط، ولكنها اساسا تعد بغرض فرض الرقابه الماليه والقانونيه على الايرادات العامه المتجدده سنويا على المصروفات العامه . الا انه مع التطور الذي حدث في اعداد ميزانيات الدوله وظهور انواع جديده من الميزانيات – مثل ميزانية البرامج والاداء – ومع تطوير مفهوم المحاسبه الحكوميه من مجرد اداة لتقييم الاداء الحكومي ، إلى أنها أداة تساعد في رسم الخطة الاقتصادية للدولة، فان التقلبات الملموسه في القوة الشرائيه للنقود لا يمكن تجاهلها ، والا حصلنا على نتائج مضلله لعملية التقييم فمثلا اذا كان هناك برنامج لانشاء خمسون مدرسة بالميزانيه الجديده وخصص لذالك 150,000دينار بالميزانيه ثم حدث وارتفع المستوى العام – بما في ذالك اسعار مواد البناء – بمعدل 10%_

فان ذالك يؤدي إلى زيادة الاعتمادات المخصصه لانجاز هذا البرنامج بمعدل 10 %؛ او تخفيض عدد المدارس التي يتم انشاءها إلى هذه النسبه:

عدد المدارس 100 x

110

أو 150000 ×10% + 150000 = 165000

3-10الادله الموضوعيه : :

تتفق المحاسبه الماليه مع المحاسبه الحكوميه على تاكيد مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لاثبات صحة العمليات المقيده بالدفاتر، ففي المحاسبه الماليه لا يجوز اثبات الايرادات بالدفاتر الا على اساس موضوع متمثل في عملية بيع حقيقيه لاشخاص مستقلين عن المشروع ، والمصروفات لا يجوز تسجيلها الا بناء على مستند مؤيد للعمليه . وهذا الدليل يمثل الاساس الذي يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجله بالدفاتر.

وفي مجال المحاسبه الحكوميه نجد انها اكثر التزاما بمبدأ التحقق والادله الموضوعيه ، خاصة اذا اخذنا الموضوعيه بمفهومها الواسع على انها تعبر عن مدى الاعتماد على البيانات المحاسبيه متضمنا مستندات الايرادات والمصروفات وقائم على اساس سليم للرقابه الداخليه . فنجد اللوائح والاجراءات الماليه تحدد المستندات التي لا يجوز اثبات العمليات الماليه بالمجموعه الدفتريه الا بمقتضى اعدادها واكتمالها من ناحية الشكل القانوني . ومن امثلة هذه المستندات استمارات الصرف ، اذون التسويه ، دفاتر الشيكات ، دفاتر اذون الصرف ، مستندات القبض ، ايصال القبض .... الخ

::3-11مقارنة بين المفاهيم المحاسبية في نظرية الاموال المخصصة والنظريات المحاسبية الاخرى

نظرية أصحاب المشروع + نظرية الشخصية المعنوية نظرية الاموال المخصصة

1-تفسر الاصول على أنها عبارة عن موارد أو ممتلكات لها قيمة في المنشأة الموارد هي الاصول وهي المخصصة للانفاق على المخصصات المقدرة

2-تفسر الخصوم

أ- بأنها إلتزامات ترتبت على الذمة المالية لاصحاب المشروع، أو إستحقت على أصول المشروع للغير

ب -مجرد الارتباط، لا يظهر في الدفاتر المحاسبية، إلا إذا توافرت شروط تحقيق الصفقة أ- الخصوم هي قيود على إستخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية

ب- يظهر رصيد دائن في جانب الخصوم من ميزانية الوحدات الادارية، لانه مجرد إرسال طلب الشراء ، يثبت القيد التالي

من ح/ الارتباطات

الى ح / مخصص الارتباطات

3-يرحل الربح إلى حساب راس المال أو حقوق أصحاب المشروع لا يوجد ربح، وزيادة الايرادات عن المصروفات تعتبر فائضا يرحل الى رصيد المال الحر

4-الاصول تبقى مستمرة طيلة حياة المشروع المواررد المخصصة، عبارة عن تدفقات نقدية ، ويجب أن

تصرف على الابواب المخصصة لها قبل إنتهاء السنة المالية

5- لا تركز على التقارير الاحصائية، لان الرقابة لها جهاز خاص بها تركز على التقارير الاحصائية لانها تعتبر من أدوات الرقابة الادارية

6- يوجد إستهلاك للموجودات الثابتة لا يوجد استهلاك للموجودات الثابتة لانتفاء دافع الربح والمحافظة على رأس المال

الفصل السادس

تطور النظرية المحاسبية

مراحل تطور النظرية المحاسبية – محاسبة الشركات

مراحل تطور النظرية المحاسبية:

يمكن تقسيم مراحل تطور النظرية المحاسبية زمنياً إلى المراحل الرئيسية التالية:

1. المرحلة الأولي: مرحلة مسك الدفاتر(ما قبل عام 1494م)
2. المرحلة الثانية: التحضير لظهور نظرية المحاسبة(من عام 15000م إلى عام 1800م)
3. المرحلة الثالثة: تأثيرات الثورة الصناعية (من عام 1801م إلى عام 192م)
4. المرحلة الرابعة: بزوغ محاور نظرية المحاسبة (من عام 1930م إلى عام 1955م)
5. المرحلة الخامسة: ظهور المدخل المعياري (من عام 1956م إلى 1970م)
6. المحلة السادسة: ظهور المدخل الإيجابي (من عام 1971 إلى الآن)
7. المرحلة الأولي- مرحلة مسك الدفاتر (ما قبل عام 1494م):

استخدمت المحاسبة في كثير من الدول في عصور ما قبل التاريخ. وكلما اتسع حجم المجتمعات واقتصادياتها وتعقدت العمليات التجارية بها، استطاعت المحاسبة أن تطور نفسها بتقديم أساليب فنية حديثة لتواكب الزيادة المضطردة في الأنشطة لمحاسبة الشركات. وهذا ما ساعد بدوره على تطور وتقدم اقتصاديات الدول خاصة والعالم عامة.

وبالرجوع إلى التاريخ، نجد أن مصر لها فضل السبق في هذه المرحلة لظهور حكومة منظمة فيها قبل الميلاد. إلا أن تقدم المحاسبة وقيامها بدور بارز كان في إيطاليا حيث انتشرت التجارة فيها، فتقدمت المحاسبة كمهنة أولاً ثم كعلم بعدها.

إن المحاسبة في مصر القديمة- كما قدمنا- كان لها السبق، فلقد كان الفراعنة يديرون مخازنهم الكبيرة فصمموا نظاماً تفصيلياً لمحاسبة المخازن. كما أننا لا يمكن أن نتخيل إمكانية نجاح إقامة وتشغيل العديد من المشروعات- ومن بينها الأهرامات- بدون وجود نظام محاسبي للاحتياجات التشغيلية ومن بينها المواد. ولقد ساعد اختراع أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، إلا أنه مع ذلك ظلت المحاسبة مقتصرة أساساً على المخازن.

أن المحاسبة في مصر القديمة- كما قدمنا- كان لها السبق، فلقد كان الفراعنة يديرون مخازنهم الكبيرة فصمموا نظاماً تفصيلياً لمحاسبة المخازن. كما أننا لا يمكن أن نتخيل 'مكانية نجاح إقامة وتشغيل العديد من المشروعات- ومن بينها الأهرامات- بدون وجود نظام محاسبي الاحتياجات التشغيلية ومن بينها المواد. ولقد ساعد اختراع أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، إلا أنه مع ذلك ظلت المحاسبة مقتصرة أساساً على المخازن ومحاسبة الشركات.

أما في بلاد الإغريق والرومان- حيث الاقتصاد الحر- فلم تظهر أشكال متطورة للتسجيل المحاسبي مثلما وجدت في بلاد الشرق الأدنى القديم. فقد كان الإغريق والرومان يكتفون بإثبات الديون بشكل عرضي على ألواح شمعية. كما أن وجود نظام الإعداد الروماني القديم قد تسبب في تأخير التطور المحاسبي لمدة طويلة حتى القرن الخامس بعد الميلاد، وبعدها تطور علم الحساب والمحاسبة معاً تطوراً كبيراً. ونظراً لتوسع الإمبراطورية الرومانية وحصولها على الضرائب من مستعمراتها، فق ظهرن عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات.

وقد بدأت عملية إمساك الدفاتر حوالي عام 3600 قبل الميلاد. كما يمكن الإشارة إلى بدء ظهور بعض المفاهيم المحاسبية في بداية العصر اليوناني والعصر الروماني. فمثلاً في بداية العهد القبطي ذكر أحد المهندسين الرومان أن تقييم أي حائط في أي وقت لا يتم على أساس التكلفة وحدها، ولكن بعد خصم 8/1 التكلفة عن كل عام من عمر الحائط، ولقد ساعدت هذه الأفكار مجتمعة على تكوين ما يشبه بالنظرية المحاسبية.

تطور الفكر المحاسبي

يتصف الفكر المحاسبي بخاصيتين هما:

خاصية الاستمرار:

يقصد بهذه الخاصية أن هناك مبادئ أو فروض أو مفاهيم أو بديهيات محاسبية ذات منفعة في الواقع العملي لذالك يتم الاستمرار بالعمل بها وبالتالي تعتبر مقبولة بحكم العادة أو الممارسة حيث يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

خاصية التغيير:

يقصد بها أن المحاسبة تستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية باعتبارها من العلوم الاجتماعية.

مراحل تطور الفكر المحاسبي:

المرحلة المهنية (الفنية):

في هذه المرحلة كانت المحاسبة تركز على تدوين الملاحظات والتعاملات المالية في السجلات ثم ظهر القيد المزدوج وتم تنظيم الحسابات في أواخر القرن الرابع عشر.

وقد جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية واصفاً، ليصف في هذه المرحلة المحاسبة بأنها تعتبر فن التسجيل و التبويب للعمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية و تفسير نتائج هذه العمليات و الأحداث للمرحلة الأولى.

المرحلة الأكاديمية:

تم الاهتمام في هذه المرحلة بالمحاسبة كعلم وذلك في بداية القرن التاسع عشر وذلك للأسباب التالية:

ظهور الثورة الصناعية وما ترتب عليها من زيادة الإنتاج و الثروة مما دفع الأكاديميين إلى وضع قواعد وأسس للمحافظة على رأس المال و التفرقة بين الدخل ورأس المال.

ظهور الشركات المساهمة حيث ترتب عليها انفصال الإدارة عن الملاك (أصحاب رأس المال) مما أدى إلى وضع مبادئ وفروض تتفق مع طبيعة الشركات المساهمة.

مثـــــــــــــــــــــــــــــــــل: فرض الاستمرار و فرض الشخصية المعنوية.

مرحلة نظم المعلومات:

تعتبر هذه المرحلة بمثابة تطور للمحاسبة في بداية القرن العشرين حيث ظهرت المحاسبة الإدارية و الأساليب الكمية و الإحصائية لتوفير بيانات تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات.

وفي هذه المرحلة تم تعريف المحاسبة من جانب جمعية المحاسبة الأمريكية في عام (1970م) بأن المحاسبة نظام لتوفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية وأن هذه المعلومات تعتبر مفيدة في مجال اتخاذ القرارات.

مرحلة المسئولية الاجتماعية:

تركز هذه المرحلة على المسئولية الاجتماعية وذلك بقياس التكلفة و العائد الاجتماعي والإفصاح عنها لجميع فئات المجتمع.

وقد جاء تعريف المحاسبة لجمعية المحاسبة الأمريكية في عام (1977م) بأن المحاسبة توفر معلومات تفيد في عملية اتخاذ القرارات على نحو يؤدي إلى مزيد من الرفاهية الاجتماعية.

خصائص النظرية:

تعرف النظرية بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية و المبادئ العامة التي ترتبط معاً في إطار منطقي متماثل

أهداف النظرية:

تهدف النظرية إلى ما يلي:

الوصف : يقصد به وصف ظاهرة معينة.

التفسير: يعني به تحديد المتغيرات و الأسباب لظاهرة معينة.

التنبؤ : يعني به التعرف على ما يقع مستقبلاً إذا توافرت شروط معينة.

مكونات النظرية:

تتكون النظرية من أربع عناصر هي ما يلي:

أ/ الأهداف ب/ المفاهيم

ج/ الفروض د/ المبادئ

وتعتبر الأهداف و المفاهيم بمثابة الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية.

تطور الفكر المحاسبي

نشأت المحاسبة وتطوَّرت روعها بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت بمجملها إلى ظهور الحاجة إلى الحاجة إلى خدمات المحاسبي المختص بتقديم المعلومات التي تساعد على معرفة نتائج النشاط

الإنتاجي للمنشأة الاقتصادية خلال فترة معينة، وتوضح المركز المالي في تاريخ معين، وتساعد الإدارة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

نشأت عملية التبادل من القِدَم وذلك عن الانتقال من النظام المشاعي إلى النظام الإقطاعي، حيث كانت تتم على أساس المقايضة (سلعة مقابل سلعة)، ثم أصبحت فيما بعد هناك سلعة اعتُبرت بمثابة مقياس عام لكافة السلع، وفيما بعد أصبح النقد هو المعادل العام ويُستخدم لقياس عمليات التبادل.

إن أول كتاب ظهر في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضاً كاملاً لمسك الدفاتر وفق نظام القيد المزدوج واعْتُمِدَ مرجعاً علمياً وتعليمياً هو كتاب الراهب النمساوي لوقا باشيلي Luca Pacioli عام 1449 في 36 فصلاً قصيراً حول مسك الدفاتر تحت عنوان " في الحساب والتسجيل " ، كما أنه حدَّد الدفاتر الواجب مسكها وهي:

1- دفتر اليومية التذكيري.

2- دفتر الخرطوش (المسودة).

3- دفتر الأستاذ.

اعتبر لوقا أن حقوق صاحب المشروع تتمثل في القيمة المتبقية نتيجة المفاضلة بين أصوله وخصومه أول وآخر المدة، وقد قدَّم لوقا معادلة الميزانية على الشكل التالي: الأصول =الخصوم + حقوق صاحب المشروع:

الأصول – الخصوم = صافي قيمة الأصول = حقوق صاحب المشروع

في بعض الحالات عند عدم وجود أعمال كثيرة لدى المنشأة يمكن الاعتماد على ما قدَّمه لوقا بقياس التغير في حقوق الملكية بين أول المدة وآخر المدة أو ما يسمى بصافي قيمة الأصول.

نلاحظ أن نظام القيد المزدوج في بداية تطبيقه كان يُركِّز على أهداف تحديد المركز المالي، وبالتالي لم يكن هناك حاجة إلى إعداد حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل، وذلك نظراً لان حجم الأعمال لم يكُن على درجة كثيرة من التشعُّب.

إن تطور المشروعات ومستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي انعكس على العمل والفكر المحاسبي , وتمثَّل في فكر وتنظيم وفلسفة وبناء علمي لنظرية المحاسبية.

في بداية القرن الثالث عشر؟ ظهرت المشروعات الفردية، واستخدمت الكتابة لضبط الأعمال، ثمَّ لإثبات علاقة الدائنية والمديونية للمشروعات، وهذا ما يسمى بالحسابات الشخصية، إذ أن التاجر آنذاك اهتمَّ فقط بتسجيل عملياته مع الغير، واكتفى بالإشراف الشخصي على عناصر موجوداته كالنقدية والمصاريف ...., وانتشرت سريعاً، فبدون تلك الحسابات لم يكُن التوصُّل إلى نتائج أعمال المنشأة ممكناً في فترة محددة.

وفي نفس الوقت بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات يأخذ شكل حرف ,T وبهذا أخذ العمل المحاسبي أبعاده بشكل متكامل.

إن تطور المشروعات الفردية وتنوع أنشطتها فرض على المحاسبة أن تُطوِّر نفسها لتلبي الحاجات المتزايدة للأفراد.

في بداية الأمر تطورت المشروعات الفردية إلى شركتا أشخاص (مجموعة أقرباء ,(وهذا ما أدى إلى ظهور حاجات أخرى لإثبات حق كل فرد منهم، فظهرت حينها الحسابات الجارية للشركاء، وبدأت ظهور حاجة لفكرة توزيع الأرباح فيما بين الشركاء.

إن التطور الاقتصادي والبُعد الجغرافي والحاجة إلى رأسمال أكبر أدت إلى الحاجة إلى ظهور شركات الأموال، حيث قُسِّمَ رأس المال إلى حصص متساوية، وكل حصة سُمِّيَت بالسهم، وهذا تطلَّب من المحاسبة نوع جديد من الإثبات (توزيع أرباح خسائر) إثبات حصص الشركاء، أديِّش حصة السهم.(

هذه الأساليب الإجرائية الجديدة وتطورها، إنما ما يهمنا منها ما هو أثر انعكاساتها على الفكر المحاسبي.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا، هل أدت تلك التطورات إلى تطور أهداف المحاسبة ؟

إن الإجابة على هذا السؤال سوف تكون من خلال العرض التالي:

إن هدف تحديد نتيجة المشروعسأأس في السابق لم يكن ظاهر، أما الآن فهذا ضروري، فعندما كان المشروع فردي لم تكُن هناك مشكلة، أما عند الانتقال إلى المشروعات الجماعية (أشخاص، أموال) كان لا

بد من الأخذ بعين الاعتبار تحديد فترة زمنية لمعرفة نتيجة النشاط (فرض الدورية) وهذا ما أوجد مبادئ وفروض محاسبية.

إن الأسلوب المُتَّبع لتحديد نتيجة النشاط هو تطبيق مبدأ المقابلة (الإيرادات بالنفقات)، وإن هذه التطورات أُطِّرَت لتشكل مفردات الفكر المحاسبي.

بعد الثورة الصناعية، تطورت أشكال المشروعات التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، وظهرت الشخصية المعنوية المستقلة، وهذا ما أنشأ ما يُسمَّى بنظرية الوكالة، ومفادها أن الإدارة كانت تمارس عملها كوكيل عن المساهمين، ويجب أن تسعى لتحقيق مصالحهم، فالإدارة تعمل بوحي من الجمعية العمومية للمساهمين.

لكن، هل كان الأخذ بنظرية الوكالة تأثير على نظرية المحاسبة ؟

بالتأكيد، كان للأخذ بنظرية الوكالة تأثير على نظرية المحاسبة من خلال ظهور مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة، وكان لهذه الخاصية أثر كبير على المحاسبة، فقد أظهر الدور المحاسبي في مجال تقييم الإدارة، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات بالمنجزات.

ويمكن تلخيص أهم نقاط التأثير فيما يلي:

1- أصبحت الإدارة مُلزمِة بتقديم تقارير عن نتائج أعمالها (مبدأ الإفصاح (في نهاية كل فترة زمنية على الأقل إلى المساهمين لعدم وجود سوق مالية آنذاك.

2- طالما أن الإدارة أصبحت وكيلة عن المساهمين تعمل بوحي من الجمعية العمومية للمساهمين، فإنها كانت تبتكر أساليب جديدة لتُظهِرها بموقع الإدارة العلمية الفنية، وهذا لم يكن إلا من خلال الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في الإثبات المحاسبي، حيث أن الأعباء ستكون أقل، ونتائج الأعمال ستكون أعلى، وتطبيق فرض الاستمرارية.

انتكس المحاسبون بعد أزمة الكساد الكبرى (1929-1933)، حيث أفلست الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة، وسيطرت شركات أخرى عملاقة على السوق، حيث اضطرت هذه الشركات الصغيرة إلى الاقتراض لتغطية الفشل الذي كانت تمر به، وهذا سبَّب أعباء مالية إضافية على الإدارة، وهذا اضطرها رُغم أنف المحاسبين إلى إخراج قوائم مالية مضللة (بأن الوضع الحالي مُطمئِن) حتى لا

تخرج سريعاً من السوق، لكن هذا لم ينفع، حيث أفلست العديد من المشاريع وألقى المساهمون الملومة على المحاسبين، ورُفِعَت الدعاوى ضدهم، واعتُبِروا هم المجرمون، على الرغم من أنهم كانوا يتبعون سياسات محاسبية كانت تُمليها عليهم الإدارة، وكانوا مجبرين على ذلك باعتبارهم كانوا موظفين فيها، والنتيجة أن أحكام القضاء كانت تصدر ضد هؤلاء المحاسبين، أما مسؤولية الإدارة عن ذلك، فلم تكن إلا مسؤولية ثانوية.

بعد هذه الأزمة، خرج المحاسبون بقوة وطالبوا بتشكيل منظمات مهنية لتضع الأسس والقواعد للعمل المحاسبي، والتي كان من أهم مهامها:

1- حماية ودعم المحاسبين تجاه الضغوط المادية والمعيشية التي يمكن أن سها مجلس الإدارة.

2- تنمية المعرفة والثقافة المحاسبية بإقامة الندوات، ورصد التعليمات والتوصيات المهنية لمواجهة المشاكل التي تقابل المحاسب في الحياة العملية.

ومن أهم هذه المنظمات، نذكر:

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA - مُجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز ICA

- الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA - هيئة معايير المحاسبة المالية FASB

مراحل التنظير المحاسبي:

1- مساهمات الإدارة، وامتدَّت منت عام 1900 إلى عام 1933 ، حيث سيطرت الإدارة على المعلومات المحاسبية.

2- من عام 1933 إلى عام 1973 حيث وُضِعَت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، واعتبرت بمثابة دليل عمل.

3- ما بعد عام 1973 وحتى الآن، وهي مرحلة تسييس إنشاء المعايير المحاسبية.

المرحلة الأولى- مساهمات الإدارة (1900 – 1933):

إن ظهور شركات الأشخاص أدى إلى ظهور خاصيتين:

1- فرض الاستمرارية:

ومفاده أن الشركات تُنشأ لتبقى وتستمر، وليس لِتُصفَّى على الأغلب، وإن فرض الاستمرارية يتصل اتصالاً وثيقاً مع نهج التكلفة التاريخية، لأنه في حال تذبذُب الأرباح بين دورة مالية وأخرى، يمكن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية، فما دام المشروع مستمر فإن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية قد يُعوِّض الخسارة التي قد تتحقَّق في إحدى الدوريات المالية.

وعلى الرغم من إيجابيات هذا الفرض، إلا أنه ظهر له بعض السلبيات، ومنها:

أن سعي الإدارة إلى تمهيد الدخل (جعل الدخل غير متذبذب) أو (منتظم) قد ساعد في تهجير الثروة بين أجيال المساهمين، وذلك من خلال تقديم عوائد شبه متساوية على مرٍّ الدورات المالية المتباينة الأرباح والنتائج.

2- خاصية الملكية الغائبة:

أي انفصال الملكية عن الإدارة، وبالتالي ظهور الشخصية المعنوية المستقلة ,وكان لهذه الخاصية تأثير على تطور الفكر المحاسبي، وذلك على صعيدين:

الأول- الصعيد العملي:

منذ بدايات تكوين الشركات بنشر قوائم مالية دورية (فرض الدورية) و(الإفصاح المحاسبي)، ظهرت الملامح الأساسية لنظرية الوكالة لتحديد العلاقة بين الملاك والإدارة، وأظهرت الحاجة إلى التدقيق الخارجي للقوائم المالية التي تمَّ نشرها من قبل الشركات المساهمة، وذلك من أجل رفع مستوى الثقة في هذه القوائم، وأصبح وجوب تأشير مدقق خارجي لإخلاء مسؤولية الإدارة تجاه الأطراف الأخرى الخارجية.

انتقل الاهتمام من الميزانية إلى قائمة الدخل، وقم تمَّ التركيز عليها باعتبار أن قائمة الدخل تمثل مدى قيام الإدارة بواجباتها.

حيث كان يُنظَر إلى الميزانية العمومية على أنه مُجرَّد كشف بالأرصدة المتبقية بعد إعداد قائمة الدخل، وهي وسيلة لزرع الثقة في نفوس المساهمين لطالما أن المنشأة تحتوي على القدر الكافي من الأصول لِتوفِّي التزاماتها ,لكن طالما أن الملكية انفصلت عن الإدارة، كان لا بد من توفير مقياس لقياس أثر كفاءة الإدارة فكان الاعتماد على قائمة الدخل، وطبقاً لهذا الاتجاه أصبحت الميزانية العمومية بمثابة حلقة الوصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة، أي تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المرحلة الأولى- مساهمات الإدارة (1900 – 1933):

الأول- الصعيد العملي:

تمَّ تناوله في المحاضرة السابقة.

الثاني- الصعيد النظري:

أي ماذا قدَّم الأساتذة والكُتَّاب في هذه الفترة.

-وليم باتون عام 1922:

وضع ما يسمى بمصادرات العمل المحاسبي، وهي قضايا لا بد منها للتأسيس عليها للعمل المحاسبي، وهذه المُصادرات هي:

-1فرض الوحدة المحاسبية:

أي افتراض أنَّ للمنشأة شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها، وبالتالي هذا يعني تحديد المجال الذي على المحاسب الاهتمام به، أي ما هي الأحداث التي تخص المنشأة وليس المالك، وبالتالي عدم تداخُل العمليات التي تخص المنشأة والمالك، فعملية المسحوبات مثلاً تُسجَّل لأنها تخص المنشأة، وليست لأنها تخص المالك.

-2الاستمرارية:

أي افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها إلى اجل غير محدد، وبالتالي فإن المشروع سيستمر في أعماله على الأقل في المستقبل المنظور، الأمر الذي يبرر حسب رأي باتون تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

لتقييم الأصول الثابتة، فأي خطأ ينتج عن ابتاع مبدأ التكلفة التاريخية قد يُعوض في السنوات اللاحقة، وإذا ما افترضنا أن مجمع الاهتلاك لن يكفي عند ارتفاع الأسعار، أيضاً لا توجد مشكلة لأننا كنا رابحين في السنوات الماضية، وربحنا هذا العام سيغطي هذا الارتفاع في الأسعار، لكن جيل المساهمين الحالي سيُحرَم من أرباح من حقِّه حيث ستنتقل إلى جيل آخر.

3-معادلة الميزانية:

أي من حيث وجود توازن تام بين الحسابات المدينة والدائنة، بافتراض أن للمنشأة شخصية معنوية مستقلة تمتلك أصول المنشأة، وتلتزم تجاه طرفين، الأول تجاه صاحبها، والثاني تجاه الغير.

ومعادلة الميزانية تدعو لتطبيق مبدأ القيد المزدوج لإثبات جميع الأحداث المالية والممارسات التي تقوم بها المنشأة من أجل إعداد الحسابات والقوائم المالية.

4-ثبات وحدة القياس:

وذلك في جميع الأحداث المحاسبية باستخدام مقياس عام، وقد اتُّفِقَ على استخدام النقد كمقياس عام.

ولكن لا بد من توفر ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، لأنه إذا لم تكُن قوة النقد الشرائية ثابتة، أي أن قيمة الشراء في كل دورة مختلفة فإننا مضطرين لإعادة تقويم أعمال المنشاة بالكامل، نستنتج:

أ- لا بد من توفر مقياس عام.

ب- افتراض عدم الثبات يعني إجراء تعديلات مستمرة.

جـ- عدم قابلية المقارنة عند عدم وجود مقياس عام.

5-اعتماد التكلفة التاريخية:

أي اتساق التكلفة أو متابعة عناصر التكاليف.

المرحلة الثانية -من عام (1933- 1973):

في هذه المرحلة ظهرت نتائج المرحلة الأولى، حينما تُهِمَت الإدارة والمحاسبين ومدققي الحسابات بأنهم سببوا الكثير من إفلاس المشروعات وذلك من خلال ضغط الإدارة على المحاسبين بإصدار قوائم مالية مُضللة مما أدى إلى نشوء مشاكل مع المساهمين والمقرضين.

لذا فقد ظهرت في هذه الفترة مُطالبات بتقديم فكر وأسس وإرشادات للعمل المحاسبي، وطُلِبَ من الدول التدخُّل وإصدار قوانين للعمل المحاسبي، ومنها:

قانون الاستثمار، لجنة الاستثمارات والبورصة، وقانون سوق الأوراق المالية.

في عام 1934 كُلِّفَ المهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع مبادئ للعمل المحاسبي، فشكل المعهد لجنة اتَّبعت المنهج الوصفي والذي يمثل جرد ميداني للمبادئ المحاسبية السائدة مع التركيز على مبدأ الثبات في اتباع النسق، ونلاحظ أن هذه اللجنة اعتمدت المنهج الاستقرائي في تكوين النظرية.

وقد خرجت هذه اللجنة بتوصيات سُمِّيَت بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وقد صُنِّفَت في ثماني مجموعات:

-1الثبات في اتباع النسق:

أي اتباع نفس الطرق المحاسبية من دورة مالية لأخرى، وذلك من أجل خلق إمكانية للمقارنة بين المنشأة نفسها ضمن الفترات المختلفة (من عام لآخر ,(وبين المنشأة والمنشآت الأخرى.

-2الإفصاح:

إن تعدُّد الجهات المهتمة بالمنشأة استوجب إفصاح بدرجة كاملة، وبالتالي أصبح من الضروري تقديم إفصاح شامل يُرضي جميع الأطراف المهتمة على الرغم من اختلاف اهتماماتهم.

في عام 1934 وبعد صدور هذه المبادئ المحاسبية المقبولة، بدأ الاهتمام بها يخف، وتمَّ الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية.

أصدر المعهد الأمريكي AICPA بعض القواعد للعمل بها، ومنها:

أ- قاعدة تحقق الإيراد بالبيع.

ب- عدم جواز إضافة المكاسب الرأسمالية إلى قائمة الدخل ضمن النشاط العادي)الجاري(، وإنما يتم إدراجها ضمن النشاط غير العادي للمشروع.

جـ- عدم جواز احتساب أرباح عن أسهم الخزينة، وهي أسهم تمتلكها المنشأة (تشتريها هي بنفسها من سوق الأوراق المالية.(

د- وجوب استبعاد أوراق القبض المُوقعة من قبل شركات تابعة أو من موظفي الشركة، وذلك لعدم التأثير على المركز المالي للمنشأة (والتي تسمى بأوراق القبض الصورية)، وذلك لأن ذلك يؤدي إلى تحسين صورة المنشأة بشكل وهمي بصورة مختلفة للواقع، وذلك من أجل إعداد قائمة التدفقات النقدية.

المرحلة الثالثة -من عام 1973 إلى الآن:

في هذه المرحلة لم يعُد النظر إلى العمل المحاسبي على صعيد ضيِّق (فردي (لا يتجاوز المنشأة فقط، وإنما على مستوى المحاسبين في جميع المنشآت والمهتمين بالمعلومات المحاسبية للمنشأة، والمدققين والمراجعين والمساهمين)على مستوى المجتمع ككل)، أي أنك بحاجة إلى أن تُخاطِب شريحة كبيرة من الفئات، وبالتالي تحتاج إلى أسلوب خطابة، ومن هنا بزغت فكرة المسؤولية الاجتماعية أو ما يسمى بنظرية العقد الاجتماعي، والتي تقضي بأنه يوجد عقد ضمني بين الجميع بما فيه مصلحة للجميع، وبالتالي على المنشأة أن تعمل بوحي من مصلحتها ومصلحة المجتمع، وهنا تمَّ الانتقال من مفهوم الربح الاقتصادي إلى مفهوم الربح الاقتصادي الاجتماعي.

وإن كل الأمور لم تُحسَم إلى الآن، وظهرت العديد من المشكلات، منها: المسؤولية الاجتماعية، الموارد البشرية.

ولكن الحقيقة الثابتة الواحدة في ساحة العمل المحاسبي هي مبدأ التكلفة التاريخية باعتبار أنها تقوم على أدلة ومستندات فعلية .

إن التعرُّف على بعض جوانب القصور في الإطار الحالي للفكر المحاسبي، وبصفة خاصة عدم قدرة هذا الإطار على ملاحقة ومسايرة التطور في نطاق المسؤولية المحاسبية يجعلنا نطرح التساؤلات التالية:

-1هل هناك حاجة إلى نظرية في المحاسبة؟

2-ما هو مفهوم النظرية بصفة عامة؟

3-ما هي عناصر النظرية المحاسبية؟

فمن وجهة نظر اقتصادية، يمكننا القول أنه يجب أن تُصاغ النظرية لكي تؤدي أغراض اقتصادية، وبخلقية أخلاقية فلا يمكن للمحاسب أن يعمل بل لا أخلاق.

وإذا أردنا الإجابة على التساؤل الأول، نقول أنه حتى الآن لا توجد نظرية للمحاسبة ,فمنذ لوقا باشيلي وإلى الآن، كانت هناك أُسُس وقواعد وثوابت ,كانت وما زالت معمول بها حتى وقتنا الحاضر وهي ما يمكن التعبير عنه بالجانب العملي لنظرية المحاسبة.

وقد استمرَّ العمل المحاسبي بهذا الثبات ,لكن مع ذلك كانت هناك مرونة في هذه الأسس أي أنه لم يكن تغيير وإنما تطوير لها لتلبية الحاجات المتزايدة التي فرضتها الظروف الجديدة، لذا فقد وُجِدَت بدائل متعددة بما يتوافق مع ظروف العمل.

وبالتالي، هل يمكننا أن نستنتج أن التغير الدائم للظروف يجعلنا غير محتاجين إلى نظرية في المحاسبة؟

وفي رأينا أنه من الأفضل وجود نظرية لحسم كل الخلافات التي سنرد على ذكرها بعد قليل.

فمجموعة الفروض والمبادئ والأهداف المختلفة أوجدت الكثير من المصطلحات ,ومن الضروري توحيد هذه المصطلحات، لكي يكون نفس الفهم عند كل شخص مُتتبِّع لاقتصاديات الوحدة المحاسبية، وبالتالي يصبح هناك لغة تبادل.

ويمكننا أن نُورِد أهم الأسباب الداعية إلى وجود نظرية للمحاسبة:

1-عدم الاتفاق على معنىً واحد أو عدم وضوح وعدم تحديد المعنى المُرَاد لكثير من عناصر الإطار الفكري، يُعتَبَر من أوجُه القصور للإطار الفكري الحالي.

فالإطار الفكري يقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ والمفاهيم التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص، والتوصل لنتائج الأحداث الاقتصادية المختلفة، وأثر هذه الأحداث على اقتصاديات الوحدة المحاسبية، فمثلاً:

-فرض وحدة القياس:

أي فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، فلو لم نفترض الثبات، يستوجب ذلك إعادة تقدير القوائم المالية، لأنه عندما أجمع بوحدات غير متجانسة ستكون هناك مشكلة كبيرة، والحل يكون بأن تقوم النظرية بإيجاد حل لهذه المشكلة ضمن محددات معينة.

-فرض الثبات في اتباع النسق:

وذلك باتباع نفس الطرق والأساليب والأسس في عمليات القياس في الوحدة المحاسبية لإمكانية المقارنة , وإن هذا المبدأ يحمل في داخله بذرة نقضه.

-سياسة الحيطة والحذر:

نشأت هذه الفكرة بعد أزمة الكساد العالمية الكُبرَى عام 1929، وما زال هناك توجُّه إلى الآن بالتمسُّك بها بالرغم من كل الانتقادات التي وُجِّهَت لها.

وتقتضي هذه السياسة بالاعتراف بالخسائر المحتملة، وعدم الاعتراف بالأرباح المحتملة، وذلك بهدف عدم تسجيل أرباح وعدم تحققها لاحقاً، وهذا يحرم سنة من السنوات من أرباح قد تحققت فعلاً لجيل من المساهمين.

كذلك قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل،. وأساس الاستحقاق، والأساس النقدي، وغيرها من السياسات المختلفة والبدائل، وإلى الآن لا يوجد معيار للمفاضلة فيما بينها.

-الأهمية النسبية:

وتقتضي هذه القاعدة بمعالجة العناصر ذات الأهمية النسبية البسيطة بأي طريقة حتى لو كانت غير مألوفة لأنها لن تؤثر على النتائج.

وللتعبير عن الأهمية النسبية، نذكر بأن هناك تعبير مُطلَق وتعبير نسبي، ولقياس الأهمية النسبية نقوم بنسبهِ إلى عنصر آخر.

بعض المفكرين رأى أننا لنرى الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن ننسبه إلى حـــ/ أ . خ فإذا كانت النسبة مثلاً 5 % وما دون فإن هذا العنصر يعتبر غير ذي أهمية نسبية، والبعض رأى أنه حتى لو وصلت النسبة من 10 % إلى 15 % فإننا يمكن أن نقوم بمعالجة العنصر كيفما كان، وبالتالي نستنتج أنه حتى الآن لا يوجد اتفاق (حسم) حول مفهوم الأهمية النسبية.

-تغليب الشكل على الجوهر:

توجد أمام المحاسب بعض القضايا التي لها طابع قانوني الخاص بها، ولكن بجوهر الأمر هي غير ذلك، ومثالنا هنا عقود الإيجار طويلة الأجل.

فإذا استأجرنا مثلاً سيارة لمدة /30/ سنة على أن تنتقل ملكية هذا الأصل إلى الشركة المستأجرة بعد انقضاء مدة العقد.

قانونياً، فإن هذه العملية ليست عملية شراء وإنما عملية استئجار، ولكن جوهر القضية هو شراء وليس استئجار، ومن باب أولى أن تظهر هذه السيارة في الميزانية العمومية للمستأجر، وبالتالي الاعتراف بالسارة كأصل رأسمالي ,والقيام برسملة المصارف المنفقة عليه.

-الاعتراف بالإيراد:

أحياناً نعترف بالإيراد عند البيع، وأحياناً أخرى عند الانتهاء من الإنتاج، فما هي القاعدة؟

نعترف بالإيراد إذا كان هناك متحققاً أو قابلاً للتحقق وإذا كان مكتسباً.

أ- متحققاً:

فقط يكون بالبيع.

ب- قابلاً للتحقق:

ويكون ذلك إذا كان للسلعة سوق رائجة، ويمكن توقع السعر بدرجة معقولة.

جـــ- مكتسباً:

ويكون ذلك إذا كانت هناك عملية هام قد تمَّت، وأن القيمة المضافة قد تحققت، وأن العمليات الباقية ليست سوى عمليات روتينية لتحصيل الثمن)كالنفط.(

2-افتقار الفكر المحاسبي إلى الترابط فيما بين مكوناته المختلفة، بل على العكس من ذلك نجد هناك تعارض صارِخ فيما بينها ,ومن أمثلة هذا التعارض سياسة الحيطة والحذر واستخدام التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول الثابتة من ناحية، وبينها وبين فرض الاستمرارية من ناحية أخرى.

3-عدم توافر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، وهما حال دون استخدام القوائم المالية في المقارنة)الزمنية، المكانية.(

وإن قناعة المحاسب تؤثر هنا كثيراً على النتائج، فالربح المتحقق هل هو الربح العادي، أم الربح الشامل، أم الربح قبل الضريبة، أم الربح بعد الضريبة؟

4-إن تباين الممارسات المحاسبية لا ينصب فقط على الطرق التي يستخدمها المحاسب في إنتاج المعلومات، وإنما يمتد أيضاً ليشمل أساس التقويم والقياس، كأسس التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، وكذلك رسملة الناتج عن الأصول المستأجرة، كذلك أسس معالجة أثر تقلبات الأسعار سواء في مجال تقويم الأصول أم تحديد الدخل، وكذلك مستوى الإفصاح المحاسبي الذي يرغب المحاسب بالإعلان عنه في القوائم المالية، وكذلك الأصول المعنوية، ودرجة عدم التأكد المصاحبة لمنفعيتها المستقبلية.

5-ليس هناك أساس علمي يمكن الاعتماد عليه للمقارنة والمفاضلة بين البدائل المحاسبية، حيث لا يجد المحاسب سِوى أن يلجأ إلى التقدير الشخصي، وإن هذا يعتبر من الأسباب الرئيسية وراء الاتهامات التي وُجَّهَت للمحاسب بالتقصير والوقوع تحت تأثير الإدارات.

6-عدم اكتمال الإطار الفكري الحالي للمحاسبة، حيث أنه لا يقدم لنا إجابات قاطعة حول الكير من المشاكل التي تواجه المحاسب، مثل التكلفة الاجتماعية، والموارد البشرية، والأصول المعنوية.

وعدم الاكتمال للإطار الفكري سيخلف آثاراً سيئة على القوائم المالية والتقارير المحاسبية ,حيث ستصبح هذه القوائم خالية من القدرة على التنبؤ.

7- عدم قدرة هذه القوائم والتقارير المالية على التنبؤ، ناهيك هذا إن لم تكن مضللة في كثير من الجوانب.

8- معظم المفاهيم المكونة للإطار الفكري الحالي تعكس الاهتمام بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات المهنية، ودونما الاهتمام بالأسباب الكامنة وراء هذه القواعد العرفية منها إلى المبادئ العلمية.

نستنتج أن الآنفة الذكر، أن مهنة المحاسبة بحاجة إلى وجود نظرية علمية لسبب هام ,وهو تدعيم استقلال المراجع تجاه ضغوط الإدارة، كما أنها تحدد مسؤولية المحاسب تجاه الأضرار التي قد تصيب الغير نتيجة الاعتماد على التقارير المحاسبية.

من المحاضرة السابقة نستنتج أن الفكر المحاسبي الحالي له مشاكل عديدة، كل هذا أدى إلى الحاجة إلى وجود نظرية للمحاسبة لحسم كل هذه القضايا والمشاكل.

وخلاصة القول، يمكننا أن نستنتج أن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة يؤخذ عليه نواحي القُصور التالية:

1- إن الإطار الفكري الحالي يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الاصطلاحية والأعراف والتقاليد التي لا تستند إلى أساس علمي.

فما صدر عن الهيئات المهنية من توصيات ومعايير ومبادئ، كل هذا اتهمَّ فقط بالجانب التطبيقي (الإجرائي) وكيفية وجوب تطبيقه، أما محاولات البناء الفكري فهي قليلة جداً أن لم تكُن نادرة، وتقتصر على جهود البعض من المفكرين نذكر منهم، باتون عام 1933 في كتابه مصادرات العمل المحاسبي , وأُعيدَت طباعته عدة مرَّات.

2- إن الإطار الفكري يفتقر إلى الاتساق فيما بين عناصره، على العكس من ذلك نجد أن التعارض هو سمة أساسية قائمة فيما بين عناصره المختلفة.

3- إن الإطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاكتمال، الأمر الذي يترك الكثير من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي.

فالنظرية في مجال المحاسبة لم تكن مثلها مثل باقي النظريات في باقي العلوم، وهذا ما ترك الكثير من المشاكل دون حل، وخاصةً مشكلة الاختيار بين البدائل.

حيث أنه باتباع ثلاث طرق مختلفة لصرف المخزون السلعي ,فإننا نحصل على نتائج مخزون آخر المدة بثلاث إجابات صحيحة، وهذا ما يُزعزع الثقة في المعلومات المحاسبية، لكن هذه الدرجة ليست عالية، ولما كان هذا المصدر الوحيد هو البيانات والمعلومات المحاسبية، كان لِزاماً علينا أن نشرع هذه المبادئ، وبالتالي فإن تغييرها يجب أن يكون مُبرَّراً.

وفي النهاية نقول، أن ما يوجد حتى الآن، هو جدير بأن يَّذكَر، وأن جملة المساهمات هي التي تؤيدي إلى إيجاد الحل.

مفهوم وعناصر النظرية المحاسبية:

تعريف النظرية:

هي إطار فكري مُتسّق ومنظم للأفكار الأساسية والمفاهيم والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدارسة.

والنظرية المحاسبية ذات بعدين:

الأول: هي البناء الفكري المُتَّسِق المنطقي، وهو الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية.

الثاني: البُعد العلمي، أي أنها تكون قابلة للتطبيق ومفيدة لممارسة العملية.

ويمكن تعريف النظرية المحاسبية بأنها:

تبرير منطقي أو استنتاج في شكل مجموعة من المبادئ الفكرية العامة.

تتصف النظرية المحاسبية بأنها:

1- توفر إطار عام مرجعي، يمكن في ضوئه تقييم الممارسة المحاسبية.

2- تقدم إرشادات لتطوير وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة.

وعلى الرغم من عدم الاعتراف بوجود نظرية محاسبية حتى الآن، إلا أنه ثمة محاولات لبناء تلك النظرية.

يجب أن يكون هناك توافق بين الفروض والمبادئ والتي هي من مكونات الإطار الفكري، وهذا البناء الفكري هو أساس للبُعد الثاني لنظرية المحاسبة، أي أنها تكون قابلة للتطبيق بحيث إذا اتُّبع يكون بمثابة دليل عمل.

لماذا الدعوة قائمة لوضع نظرية في المحاسبة؟

طالما أن هناك معوقات وصعوبات وتعارض بين مكونات الفكر المحاسبي، حالة التبدُّل والتغيُّر، عدم استخدام النقد لقياس كافة الأحداث، بالرغم منها ,هل من الواجب التوجُّه إلى وضع نظرية للمحاسبة، أم دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟

أي أن التساؤل القائم ما هو الاتجاه الأفضل؟

-هل التوجُّه إلى دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟

-أم التوجُّه إلى دراسة الإطار الفكري لناء نظرية للمحاسبة؟

على الرغم من الصعوبات التي تواجه عملية بناء النظرية المحاسبية، إلا أنها حتى الآن تؤدي الغرض المطلوب منها، حتى ولو تكُن النظرية (كأساس للمعلومات) بمكوناته صحيح لما استمرَّت /500/ سنة منذ لوقا باشيلي إلى الآن، فالانتقادات التي وُجِّهَت للمعلومات المحاسبية كانت نتيجة الظروف الاقتصادية المتغيرة (رأسمالي، اشتراكي، شيوعي) التي تحيط بالنظرية، ومع ذلك أثبت النظام المحاسبي موجوديته

فقد أُغنيَ الجانب المحاسبي بشقيه النظري والعملي لأنه ضبط على مستوى المنشآت الفردية ثم انتقل إلى شركات عابرة للقارات متعددة الأنشطة، كل ذلك تمَّ ضبطه حتى الآن.

أما النظام المحاسبي فإنه لن يحل المشاكل القائمة، فهو سيعتمد على الإطار الفكري، وبالتالي نجد ان الأولوية هي لتطوير الفكر المحاسبي، لأنه عندما تُوضَع نظرية، فإن جميع المشاكل سوف تُحسَم، والنتيجة النهائية:

بناء النظرية بشكل سليم سينتج عنها نظام محاسبي سليم.

بناء نظام محاسبي سليم، ليس بالضرورة أن ينتج عنه إطار فكري سليم.

فمشكلة الاختيار فيما بين البدائل المحاسبية لا يمكن للنظام المحاسبي أن يُوجِد حل لها، في حين أنه عندما تُوضَع نظرية محاسبية فإنه يمكنها حل جميع المشاكل التي تعترض العملية المحاسبية.

فوجود النظرية المحاسبية يحقق الأهداف التالية:

1- تقييم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة والبحث وجميع الأحداث التي تحدث في المنشأة.

2- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر بما يكفل تحقيق أهداف وقيم معينة.

يرى بعض المفكرون أن نظرية المحاسبة تتألف من جميلة عناصر (مستويات:(

المستوى الأول: أهداف التقارير المالية.

المستوى الثاني: عناصر القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات.

المستوى الثالث: مفاهيم الاعتراف والقياس (افتراضات، مبادئ، محددات.(

لقد اتُّبِعَ في مجال الفكر المحاسبي، ثلاثة مناهج:

1- المنهج الاستنباطي:

انتقال من العام إلى الخاص، وهو قائم على التأمُّل والتحليل المنطقي المجرد.

وبالإسقاط على نظرية المحاسبة، فإن هذا المنهج يبين لنا ماذا نريد من نظرية المحاسبة (قياس نتائج الأعمال) فهو هدف عام، ومن أجل التوصُّل إليه لا بد من حساب المصروفات والإيرادات خلال فترة زمنية معينة، ثم نطبق أساس الاستحقاق، ثم نفرق بين أنواع المصاريف، ثم نضع ضوابط للتفرقة ين المصاريف ,ومنصير منعطي توصيات لنتمكَّن من القيام إجرائياً بالنظرية المحاسبية.

وبالتالي فإنه تحت مظلة تحديد الهدف العام انتقلنا إلى تحديد العديد من الأهداف الخاصة (القضايا الفرعية.(

فالعام هو الربح، والخاص هو حساب النفقات والإيرادات، تطبيق مبدأ الاستحقاق، التفرقة بين أنواع المصاريف.

-2المنهج الاستقرائي:

على العكس من المنهج الاستنباطي، نجد أن هذا المنهج ينتقل من الخاص إلى العام، حيث يُلاحظ الظواهر ويرى كيفية معالجتها، ثم يقوم بتعميمها على كافة الحالات المشابهة (القيام بدراسة الحالات مُفصَّلةً.(

لكن الذي حصل أن كلا المنهجين لم يُمكِّنوا الباحثين من الاعتماد عليهما، لذا، ظهر:

-3المنهج المختلط:

صار هناك خلط بين المنهجين، أي استخدام الاستنباط عندما تكون هناك حاجة إليه، والاستقراء أيضاً حين الحاجة إليه.

ما هو الفرق بين المدخل والمنهج؟

المنهج: هو أسلوب فلسي (أسلوب تفكير) لمعالجة مشكلة ما، أما:

المدخل: هو المنطلق الذي نبدأ منه (أرضية يتم الانطلاق منها لبناء النظرية.(

فلو تمَّ الانتقال من أرضية اقتصادية سوف نحصل على نظرية مختلفة، فيما لو تمَّ الانتقال من أرضية اجتماعية.

أهداف التقارير المالية (المستوى الأول:(

إن الهدف العام للمحاسبة هو تقديم معلومات للمستخدمين، لكن:

-من هُم مستخدمي القوائم المالية؟

-ما هي احتياجاتهم من هذه القوائم؟

-كيف يمكن تلبية هذه الاحتياجات لكل طائفة من الطوائف ذات المصلحة؟

-وهل يمكن أن يوجد حد أدنى من المعلومات والتي يمكن تضمنيها للقوائم المالية لتلبية الاحتياجات المشتركة في القوائم المالية ذات الغرض العام؟

-ما هي أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك مستخدمي القوائم المالية؟

-وهل نتَّبِع البديل المحاسبي الذي يُرضي المقرض، أم الإدارة، أم المساهمين،أم .....؟

-ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة للقوائم المالية؟

-ما هي النماذج القرارية التي يستخدمها هذه الطوائف؟

لقد حدَّد بيان FASB عام 1972 الأهداف التي يجب أن تُحدَّد في التقارير المالية:

هدف عام:

تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمستقبليين (المحتملين (والدائنين ومستخدمين آخرين لاتخاذ قرارات الاستثمار، وهو ما يمثل بالجانب النفعي للمعلومات، أي أنه يجب أن تتم عملية صياغة النظرية بحيث تُدرَج فيها منافع لجميع لمهتمين.

أهداف إجرائية:

وهي أهداف مشتقة من الهدف العام، وهي:

-1ينبغي أن تساعد التقارير المالية في تقدير (التنبؤ) بالتدفقات النقدية المستقبلية وخاصةً بالنسبة للدائنين والمودعين، وذلك من حيث حجمها وتوقيتها ودرجة عدم التأكُّد المصاحبة لها، فطائفة الدائنين مثلاً لا يهمها قائمة المركز المالي، وإنما ما يهمها هو قدرة المنشأة على توريد الإيرادات النقدية لها.

-2التركيز على التدفقات وليس على الأرصدة، فأنا لا يهمني النقدية في 12/31 كرصيد، فهي لا تعني شيئاً بحد ذاته، إنما فقط للتعبير عن حالة النقدية في لحظة معينة، مما يشجع الاهتمام بقائمة الدخل ,وليس قائمة المركز المالي (الميزانية.(

-3ينبغي أن تكون التقارير المالية مفيدة لمستخدمي قرارات الاستثمار، وإن هذه التقارير تُعَد لِمَن لديه حد أدنى من المعرفة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية.

تناولنا في المحاضرة السابقة، المستوى الأول من مستويات النظرية المحاسبية أل وهو أهداف التقارير المالية، سوف نتابع في هذه المحاضرة بقية هذه المستويات.

عناصر التقارير المالية، وخصائص المعلومات (المستوى الثاني:(

أي نظرية محاسبية ينبغي أن تتألف من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

أما المفاهيم:

فهي عبارة عن تركيبات نظرية تمثل إدراكاً ذهنياً أو بناءً، يحدد لنا ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر، تكون في مجموعها نظاماً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية، وهي تعطي البنيان الفكري مضموناً عملياً متصلاً بواقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

يُقصَد بالتركيبات النظرية، أي الأفكار المجردة في الذهن.

والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي حقل من حقول المعرفة، يجب أن تتمتع بخاصيتين أساسيتين:

-1أن تكون عملية:

بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للتحديد والقياس، أي إمكانية التعبير عنها بشكل كمي ورقمي، فمثلاً، إن مفهوم الدخل النفسي هو عبارة عمّا يحصل عليه الفرد ليرضي رغباته وحاجاته خلال فترة معينة.

وعلى الرغم من السلامة العلمية لهذه المفهوم، إلا أنه غير عملي لأنه غير قابل للقياس الموضوعي.

وكذلك الأمر عندما نقول المنافع الاجتماعية، فمن الصعب قياسها بدرجة موضوعية، باعتبار أنها مقدار الفوائد التي تقدمها المنشأة للمجتمع نتيجة قيامها بممارسة أنشطتها الاجتماعية (تشجير منطقة معينة، العمل على تخفيض نسبة التلوُّث.(

وهناك بعض المفاهيم يمكن تحديدها وقياسها بشكل كمي ,كالتكاليف الاجتماعية وتكلفة الموارد البشرية، حيث أن قياس التكاليف الاجتماعية على الرغم من حداثة هذا المفهوم وصعوبته، إلا انه يمكن أن تُقاس

التكاليف الاجتماعية بمقدار الضرر الحاصل للمجتمع، والمُتمثِّل في إزالة هذا الضرر، أو تكلفة منع حدوثه.

وكذلك الحال نستطيع قياس تكلفة الموارد البشرية، ولكن لا يمكننا بحالٍ من الأحوال أن نقيس قيمة الموارد البشرية.

2-أن تكون إجرائية:

بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات توضيحها (كيف يمكن تطبيقه) وكيفية قياسها، أي أن يكون المفهوم واقعياً وتنفيذياً.

وفي المحاسبة نُواجه بعدد وفير من المفاهيم التي تمثل ذخيرة علمية تكونت على مرِّ العصور، إلا أنه يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية:

الأولى – مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية.

الثانية– مفاهيم خاصة بالقوائم المالية الأساسية.

الثالثة– مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية.

الرابعة– مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية.

المفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية:

لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية، توجد أربع نظريات، قد يوجد تشابه فيما بينها، إلا أنه يمكننا أن نحددها.

أولاً– نظرية الملكية المشتركة:

وتعني أن المنشأة الاقتصادية هي وكيل عن المساهمين أو ممثل أو اتفاق يعمل بموجبه الأشخاص أو المساهمون، وهي تتوجه أساساً لخدمة أصحاب المنشأة)المُلاك)، وتتمثل في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، ويمثل هدف تعظيم الربح مُحدد نشاطها.

لكن غياب الشخصية المعنوية المستقلة عن هذه الشركات لا يمنع من أن يكون لها شخصية قانونية.

خصائص:

1- بالنسبة للعلاقة التعاقدية:

إن العقد هو شريعة المتعاقدين، أي أنه هو الذي يرسم خطوطها.

2- بالنسبة للملكية:

يعتبر عنصر الملكية جوهر المشروع، وأساس التمييز بين المشروعات، حيث تعتبر أصول المنشأة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين لها، وبالتالي يكاد ينتفي وجود الشركة، كما أن الخصوم هي التزامات على المالك.

نستنتج أن التملُّك هو للشخص الطبيعي فقط، وليس للشخص المعنوي، لذلك يُفرَّق ضمن إطار هذه النظرية بين الملاك، والدائنين.

3- بالنسبة للإدارة:

يتولَّى إدارة هذه الشركات الملاك أنفسهم، أو أنهم يقومون بتعيين من ينوب عنهم، ويقوم بالإدارة ولكن بتوجيهات منهم.

4- بالنسبة للهدف:

يحكم هذه المشروعات هدف تحقيق الربح فقط، ودونما الأخذ بأي اعتبار، ولذلك تُرسَم السياسات الإدارية وتُسيَّر الأعمال بما يخدم تحقيق هذا الهدف فقط (تحقيق أقصى ربح ممكن).

5- بالنسبة لمسك الحسابات:

كانت تُمسك الحسابات والقوائم المالية انطلاقاً من نظر مجموعة الملاك وذلك من حيث الشكل والمضمون.

6- بالنسبة لمعادلة الميزانية:

تخدم هذه النظرية بما يسمى محاسبة الحقوق، أي الحرص على صافي قيمة الأصول:

صافي قيمة الأصول = الأصول – الخصوم = حقوق الملكية

وتعتمد هذه النظرية على ما يسمى بمفهوم الربح الشامل، كما أن الخصوم هي حقوق الغير فقط، أي ان حقوق الملكية لا تعتبر من الخصوم.

7-بالنسبة للقوائم المالية:

يتمثل اهتمام هذه النظرية حول الميزانية فحسب، وعلى الرغم من أن قائمة الدخل تُظهِر إمكانية المنشأة على تحقيق الأرباح، لكنها ليست ذات دلالة كبيرة في ظل هذه النظرية.

8-بالنسبة للمصروفات والإيرادات:

يُنظَر إلى المصروفات والإيرادات على أنها نقصان أو زيادة في الثروة (حقوق الملكية)، حيث أن نتيجة الدورة كانت تُظهِر تغيُّر حق الملكية.

9-تصلُح:

تصلُح هذه النظرية للمنشآت الفردية وشركات الأشخاص فقط.

ثانياً- نظرية الشخصية المعنوية المستقلة:

ومفادها أن الأصول أو الموارد الاقتصادية المُتاحة هي ملك لها سواء أكان مصدرها المساهمين أمك المقرضين، وإن كلاً من هاتين الطائفتين له الحق على المنشأة، وإن اختلفت هذه الحقوق من حيث الربح والمخاطرة والرقابة الإدارية والتصفية.

تتوجه هذه النظرية لخدمة المساهمين والمقرضين في الشركات المساهمة، ويمثل عامل التمويل محور اهتمامها بالمساهمين والمقرضين، وهي تهدف أساساً إلى تحقيق عائد مناسب لفئة المساهمين.

فالمنشأة وفق هذه النظرية لها كيان معنوي مستقل عن شخصية أصحابها، وينتج عن ذلك أن جوهر الشخصية المعنوية مُستقل عن الأفراد الطبيعيين، فالقانون يعترف بوجود ذمة مالية مستقلة لها، كما أن التقاضي يكون باسمها وليس باسم أصحابها، وبالتالي لا تعتبر بموجب هذه النظرية شخصية المالك هي جوهر في استمرارا المشروع أو في تكوينه.

خصائص:

1- بالنسبة للعلاقة التعاقدية:

إن القانون يحدد العلاقة التعاقدية بين المساهمين (كيفية إنشاء الشركات المساهمة العامة)، ولا مجال للاتفاق على مخافة القانون (بعكس النظرية السابقة.(

حيث يتكون المشروع من مجموعة من الأصول والأموال التي يقدمها المستثمرون لاستثمارها في المشروع سواء أكانوا ملاكاً أم كانوا مقرضين.

2- بالنسبة للملكية:

تعتبر أصول الشركة ملكاً للشركة نفسها، باعتبارها شخصاً معنوياً، وكذا الخصوم هي التزامات عليها.

أما أصحاب المشروع فليس لهم سِوى الحق على هذه الأصول عند التصفية، وحق الحصول على الأرباح، ولا يُفرَّق هنا بين الملاك والدائنين، فكلاهما بحُكْم المستثمر في الشركة.

3- بالنسبة للإدارة:

لا تعتبر الإدارة وكيلة، وإنما مُؤْتَمَنَة، ولذلك فهي إدارة علمية مهنية متخصصة، تقوم من واقع خبرتها بتحقيق أهداف المشروع، وبما لا يتعارض مع أهداف الملاك والمقرضين.

4- بالنسبة للهدف:

عموماً لا يحكم هذه الشركات تحقيق أقصى ربح كما في المنشآت الفردية، كما أنه لا يمكن أن نتصوَّر أن تقوم شركة مساهمة وبنيَّتِها تحقيق الخسارة، وإنما ما نود أن نقوله أن هدف هذه المشروعات هو تحقي ربح معقول، وذلك بعد أن تأخذ بعين الاعتبار مصلحة المجتمع.

5- بالنسبة لمسك الحسابات (الوظيفة المحاسبية:(

إن تعدُّد الفئات المهتمة باقتصاديات الوحدة المحاسبية، أضاف إلى وظيفة المحاسبة، وظيفة إعلامية لم تكن من قبل (إعلام الفئات المتعددة)، ففي السابق كان الإفصاح محدود بحدود المنشأة،' وهذا ترافق معه

وجوب إجراء عمليات القياس والإفصاح، لذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة كمرجعية يُستنَد عليها عند القيام بالوظيفة المحاسبية.

6-بالنسبة لمعادلة الميزانية:

الأصول = الحقوق (حقوق الغير + حقوق المساهمين(

7-بالنسبة للأصول:

تغير مفهوم الأصول من أنه كل شيء مملوك، وله قيمة ويوجد سند ملكية به، إلى أنه كل موردِ اقتصادي له القدرة (يُستخدَم) لتوريد الإيرادات وله القدرة على المساهمة في العملية الإنتاجية، وبالتالي القدرة على سداد الديون من خلال الأرباح المتحققة (وبذلك دخلت الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة.(

8-بالنسبة للخصوم: فقد انقسمت إلى قسمين:

أ- قسم يخص الالتزامات تجاه الغير.

ب- قسم يخص الالتزامات تجاه حقوق والمساهمين.

9-بالنسبة لرأس المال:

تغيّر مفهوم رأس المال من رأس المال المملوك فقط (من قبل الملاك) ليشمل مفهوم رأس المال المقترَض أيضاً، أي أن رأس المال هو كافة مصادر التمويل المتاحة من مختلف المصادر 0ملاك، مؤسسات أخرى.(

9-تصلُح:

تصلُح هذه النظرية للشركات المساهمة

الفصل السابع

محاسبة الشركات

محاسبة الشركات Accounting Corporate

العمليات المحاسبية للشركات تعتمد على تسجيل و تنظيم كل ما يتعلق بالإنفاق Spending و الدخل Income في السجلات المالية للشركة records Financial، و السجلات المحاسبية Accounting records، و يقوم بهذه المهمة الإدارة المالية Financial Management للشركة، حيث ترعى اقتناء وتخصيص الأموال أو الموارد، بهدف تعظيم ثروة المساهمين (أي زيادة قيمة الأسهم الشرائية)، و يتم إرساء التمويل المالي من مصادر مختلفة (زيادة الأسهم و تقليل الالتزامات)، كما يتم تخصيص "جزء الاستثمار" على الأصول المرغوب فيها حسب مبادئ محاسبية عامة؛

مبادئ المحاسبة العامة :GAAP– Generally Accepted Accounting Principles

يستخدم المحاسبون المبادئ المحاسبية العامة ((GAAPللاسترشاد بها في تسجيل وتنظيم المعلومات المالية؛ حيث تضم مجموعة واسعة من المبادئ التي تم وضعها من قبل متخصصي مهنة المحاسبة وهيئة

الأوراق المالية والبورصات ((SEC، حسب قانونين؛ قانون الأوراق المالية Securities Act لعام 1933، و قانون تبادل الأوراق المالية Securities Exchange Actلعام 1934؛ بإعطاء السلطة لهيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC)لتقديم تقارير ومتطلبات الإفصاح، و المجموعة الحالية من المبادئ التي يستخدمها المحاسبون تعتمد على بعض الافتراضات و المبادئ الأساسية التي تنطبق على معظم البيانات المالية للشركات:

1- مبدأ الكيان الاقتصادي الافتراضي :Economic entity assumptionيجب تسجيل ممتلكات كل كيان اقتصادي معين بصفة مستقلة؛ يجب ألا تشمل السجلات التجارية الأصول أو الخصوم الشخصية للمساهمين، مع الحفاظ على السجلات المالية بشكل منفصل عن السجلات المالية الأخرى لنفس الكيان اقتصادي.

2- مبدأ الوحدة النقدية الافتراضية :Monetary unit assumptionيجب أن تسجل السجلات المحاسبية باستخدام عملة مستقرة؛ فالسجلات المحاسبية للكيان الاقتصادي تشتمل فقط على المعاملات القابلة للقياس الكمي، ومع ذلك، قد توجد أحداث اقتصادية معينة تؤثر على الشركة و لا يمكن تحديدها كماً في صورة وحدات نقدية، وبالتالي لا تظهر في السجلات المحاسبية للشركة ؛ مثل التعاقد مع موظفين جدد أو إدخال منتج جديد.

3- مبدأ الكشف الكامل : Full disclosure principleالبيانات المالية عادة تقدم معلومات حول أداء الشركة في الماضي، ومع ذلك، قد توجد دعاوى قضائية معلقة، ومعاملات غير مكتملة، أو غيرها من الظروف التي لها آثار مهمة على الوضع المالي للشركة؛ و مبدأ الكشف الكامل يتطلب أن تتضمن البيانات المالية الكشف عن هذه المعلومات؛ دائما المعلومات والتفاصيل الهامشية لها الدور الهام في استكمال البيانات المالية لنقل هذه المعلومات ووصف السياسات التي تطبقها الشركة للتسجيل والإبلاغ عن المعاملات التجارية.

4- المعدل الزمني الافتراضي : .Time period assumptionمعظم الشركات تمارس نشاطها لفترات طويلة من الزمن، لذلك يجب استخدام فترات زمنية مصطنعة لتقديم تقرير عن نتائج النشاط التجاري؛ و اعتمادا على نوع التقرير، قد تكون الفترة الزمنية ليوم، شهر أو سنة، أو يتم تحديد فترة أخرى جزافياً، و لكن استخدام فترات زمنية مصطنعة يؤدي إلى تساؤلات حول متى ينبغي تسجيل بعض المعاملات؛ على سبيل المثال: كيف ينبغي على محاسب صياغة تقرير عن تكلفة المعدات التي من

المتوقع أن تستمر في العمل فعليا لخمس سنوات؟ فعند قصر تسجيل تكلفة الشراء على سنة الشراء الأولى فقط، فالشركة تبدو غير رابحة في ذلك العام، و رابحة بشكل غير معقول في السنوات اللاحقة! لذلك يستخدم المحاسبون مبادئ المحاسبة العامة لتسجيل وتقييم المعاملات المحاسبية في تلك الفترة؛ بحيث تشمل متوسط نسب التكلفة و الربحية خلال فترة العمر الافتراضي للآلة المستخدمة في الإنتاج.

5- قاعدة الاستحقاق المحاسبي :Accrual basis accountingفي معظم الحالات، يتطلب استخدام مبادئ المحاسبة العامة GAAP استخدام نوعين من النظم؛ المحاسبة على أساس الاستحقاق، بدلا من المحاسبة على أساس نقدي :Cash basis accounting

أ- المحاسبة على أساس الاستحقاق :Accrual basisتلتزم بالمواءمة والمطابقة بين الإيرادات ومبادئ التكلفة للجوانب المالية لكل حدث اقتصادي في الفترة المحاسبية التي يحدث فيها، بغض النظر عن التغييرات النقدية.

ب- في نظام المحاسبة على أساس نقدي :Cash basisيتم تسجيل الإيرادات التي تستلمها الشركة نقداً أو ما يعادلها، كما يتم إثبات المصروفات فقط عندما تدفع الشركة نقدا أو ما يعادلها.

6- مبدأ توثيق الإيرادات :Revenue recognition principle تُحصل الإيرادات و تسجل عند تسليم المنتج أو الانتهاء من الخدمة، دون اعتبار لتوقيت التدفقات النقدية؛ مثال: طلب صاحب متجر عدد 500وحدة من الأقراص المدمجة من تاجر الجملة في مارس، و تم تسلم الشحنة في ابريل/ نيسان، و قام بالسداد في مايو/أيار، فتحتسب مستحقات تاجر الجملة من إيرادات المبيعات تبعا للظروف المالية لشهر ابريل/ نيسان، عندما حدث التسليم، وليس في مارس عندما يتم التوصل إلى هذا الاتفاق أو في مايو أيار عند تلقي النقدية.

مثال آخر: عند تحديد قيمة مالية نظير أداء خدمة معين (محامي- عميل) لا تُستحق القيمة المالية للطرف الأول إلا بعد أداء الخدمة كاملة للطرف الثاني، فقد يستغرق أداء الخدمة يوم- أسبوع- شهر ...إلخ.

7- مبدأ التوافق :Matching principleيتم تسجيل تكاليف ممارسة الأعمال التجارية في نفس الفترة المتوقعة للحصول على العائد؛ مثال: تكلفة البضاعة المباعة، الرواتب والعمولات، أقساط التأمين، اللوازم المستخدمة، التقديرات المحتملة للضمان على البضائع المباعة في مقابل الأرباح المتحققة من العمل؛

في المثال السابق: سلم تاجر الجملة 500 وحدة من الأقراص المدمجة إلى مخزن المتجر في ابريل/ نيسان، يتم تسجيل هذه الاسطوانات تحت مسمى الأصل (المخزون)، و عندما يتم تحقيق الإيرادات (تحقيق مبيعات 400 من أصل 500) بحيث يمكن تحديد الربح من عملية البيع، يتغير تسجيلها تحت حساب "تكلفة البضاعة المباعة"؛ أي تكلفة بيع400 اسطوانة في مقابل الربح الذي تحقق.

8- مبدأ التكلفة :Cost principleتسجل الأصول بالتكلفة المكافئة، وهو ما يعادل قيمتها في وقت اقتنائها؛ في الولايات المتحدة، حتى لو اختلفت تقديرات الأصول، مثل الأراضي أو المباني بمرور الوقت، لا يتم إعادة تقييمها لأغراض إعداد التقارير المالية.

9- مبدأ استمرار النشاط :Going concern principleيتم إعداد البيانات المالية وفقا لافتراض أن الشركة ستظل في مجال الأعمال التجارية إلى أجل غير مسمى، ما لم يذكر خلاف ذلك، أي أن الأصول لا تحتاج إلى أن يتم بيعها بأدنى القيم Fire-sale ، والدين لا يجب أن يتم سداده قبل تاريخ الاستحقاق. هذا المبدأ يؤدي إلى تصنيف الأصول والخصوم قصيرة الأجل (الحالي) وطويلة الأجل؛ فالأصول المتوقع أن تكون طويلة الأجل (تستمر في تحت تصرف الشركة لأكثر من سنة واحدة)، و الالتزامات طويلة الأجل لا يتوجب سدادها لمدة أكثر من سنة واحدة.

10- مبدأ قوة المعلومات : The power of information

عناصر قوة المعلومات تتمثل في كونـها:

أ- ذات صلة :Relevanceيجب أن تكون المعلومات المالية ذات صلة بما يحتاجه المستخدم؛ المعلومات ذات الصلة تساعد صانع القرار على فهم أداء الشركة في الماضي، الوضع الراهن، والنظرة المستقبلية، بحيث يمكن اتخاذ قرارات مستنيرة في الوقت المناسب، و لاختلاف نوعيات مستخدمي المعلومات من أفراد و هيئات يتطلب ذلك أن يتم تقديم المعلومات في أشكال مختلفة حسب المستخدم؛ فالمستخدم الداخلي (مدير مالي، مراجع داخلي) غالبا ما يحتاج معلومات أكثر تفصيلا عن ما يحتاجه المستخدم الخارجي (مستثمر)؛ الذي قد يحتاج فقط إلى معرفة قيمة الشركة أو قدرتها على سداد القروض.

ب- الموثوقية :Reliabilityالمعلومات الموضوعية القابلة للتحقق؛ البيانات التي تسجل عن قيمة الأصول يمكن مراجعتها واقعياً؛ مثال؛ يوجد في المخزن عدد 100 من العنصر(س)، و عند الجرد الواقعي تم التحقق من وجود هذا العدد فعليا.

ج- الاتساق :Consistencyمعنى الاتساق؛ مبيعات (مرتفعة)+ (مكسب) =(اتساق)،

مبيعات (مرتفعة)+ (خسارة) = (عدم اتساق)!

المعلومات المتسقة يتم إعدادها باستخدام نفس الأساليب المحاسبية كل فترة، لتسمح بإجراء مقارنات ذات مغزى بين الفترات المحاسبية المختلفة، وبين البيانات المالية للشركات المختلفة التي تستخدم نفس الأساليب.

11- مبدأ المحافظة :Principle of conservatismيجب أن يستخدم المحاسبون حكمهم لتسجيل المعاملات التي تتطلب تقدير؛ مثلاً: عدد السنوات التي ستبقى المعدات منتجة، أو حسابات الاستهلاك، يتطلب ذلك أن يتم اختيار التقدير الأقل تفاؤلا عندما يتم الحكم على تقديرين وذلك لتجنب مفاجئات الخسائر.

12- مبدأ النسبية :Materiality principleينص المبدأ على أنه قد يتم تجاهل متطلبات أي مبدأ محاسبي عندما لا يكون هناك تأثير على مستخدمي المعلومات المالية، برغم عدم وجود مقياس نهائي لمعنى الأهمية النسبية، فحكم المحاسب على مثل هذه الأمور يجب أن يكون سليم.

مفهوم التشارك :Corporate قد ينشأ التشارك بغرض الربح، أو كمنظمة غير ربحية، وقد يتبع إدارة عامة أو خاصة، و هو عبارة عن شراكة و تعاون بين مجموعة متنوعة من الأطراف تشكلت في جمعية واحدة بهدف تكامل خبرات و مقومات العمل وتقاسم العائد المادي و المعنوي، و تعمل هذه المجموعة، كهيئة واحدة(مع معظم حقوق والتزامات الشخص الحقيقي) وفق ما يقره القانون لهذه الهيئة من حقوق، و ما يفرضه عليها من التزامات؛ فالشركة هيئة موحدة من مجموعة من العناصر المتحدة أو المندمجة معاً في كيان واحد، هذا الكيان الواحد يعامل بصفته ككيان مفرد؛ فأي مجموعة من الجهود الجماعية تنسب إلى هذا الكيان؛ مثال: الجامعة كيان علمي بحثي به مجموعة من العلماء و الفنيين و المتخصصين، يشكلون فريق العمل، ما ينجزه هذا الفريق من عمل ينسب إلى الجامعة كهيئة تنظيمية راعية للبحث العلمي.

مميزات التشارك:في تأسيس الشركات Corporations، خاصة في الشكل الأكثر شيوعاً؛ تنظيم الأعمال التجارية، لابد من توافر عناصر تنظيم **مثل:**

1- إشهار الشراكة في ميثاق قانوني :Charterأي الإعلان الرسمي عن تأسيس شركة مشهرة بعقود إشهار Charter؛ حيث يقوم مؤسسي الشركة بصياغة الوصف الشامل للشركة: الغرض من إنشائها، مكان العمل، مدى نشاط العمل، وغيرها من التفاصيل للشركة؛ فقد تنشئ الشركة لأجل غير محدود الحياة، و لكون ملكية شركة تعود إلى المساهمين، وتدار من قبل الموظفين، فإن بيع الأوراق المالية أو وفاة أحد المساهمين أو عدم قدرة الموظف على العمل لا يؤثر على استمرارية حياة الشركة، ما يؤثر على استمرارية الشركة هو كيفية صياغة ميثاقها كمؤسسة، الذي قد تستمر إذا تم تمديد الميثاق.

2- توضيح المسئوليات: كل ما يتعلق بإصدار الأسهم القابلة للتحويل بسهولة، أو آليات وجود الشركة كمنشأة عاملة مستمرة في نشاطها ....Going concernإلخ، هذه المسئوليات، يقوم الكيان الإداري و المحاسبي بتولي تنظيمها بهدف أن تستمر الشركة في العمل إلى ما لا نهاية، والعمل على تجنب الإفلاس والتصفية، لهذا يجب أن تكون الشركة قادرة على توليد و / أو رفع ما يكفي من الموارد التشغيلية للبقاء و الاستمرار.

3- حماية الحقوق: يتميز هذا النوع من الأعمال بالمسؤولية المحدودة LimitedLiability التي تقع على الأفراد المالكين؛ فالمالك هو فقط المساهم في رأس المال Stockholders مما يحمي هؤلاء المالكين من تحمل التبعات بصفة شخصية في حال رفع دعوى ضد الشركة،

4- المرونة في إدارة هيكل الملكية structure Ownership؛

5- معاملات ضريبية مختلفة خاصة للشركات:على الرغم من أن هذه المعاملات قد تكون ذات عيوب تضيف أعباء إضافية في مقابل مميزات أخرى مفيدة، و في هذا الصدد، تختلف الشركات عن نظام الملكية الفردية والشراكة محدودة.

الهيكل التنظيمي للمؤسسة :Corporate structure

عملية تنظيم للمناصب الإدارية و التنفيذية المختلفة داخل الشركة، بحيث يتم توزيع جميع المهام بصورة منفصلة، و لكن الجميع يعمل معا كشركة واحدة، في العديد من الشركات الكبرى يكاد يكون الهيكل التنظيمي متماثل؛ والذي غالبا ما يشمل: إدارة التسويق Marketing Department، الإدارة المالية DepartmentFinance، إدارة الموارد البشرية Human Resources Department، وإدارة تقنية المعلومات، كذلك التسلسل الهرمي للمناصب المهمة يعد جزءاً من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مع بنية نموذجية بما في ذلك الرئيس التنفيذي أو رئيس وأعضاء مجلس الإدارة، أعضاء جهاز الإدارة التنفيذية، والموظفين الآخرين.

محاسبة الشركات

إن محاسبة الشركات تنقسم إلى فروع أهمها والدارج في أيامنا هذه:

الفرع الأول: هو محاسبة شركات الأشخاص:

وهي شركة أهلية أي بمعنى أنها تنشأ من أفراد يكونون على الغالب من نفسالعائلة أو من المعارف أو حتى من الأصدقاء، بمعنى آخر أن هذا النوع منالشركات يتسم بالصفة الاعتبارية للشريك في الشركة أي أنه ممثل مباشر عنهاويتحدث باسمها ويقوم بالأعمال والصفقات التجارية وكل شيء باسمها. إنمسؤولية الشركاء المتضامنين غير محدودة وأي خسارة تحدث في الشركة جراءعملية تجارية أو تصفية أو توزيع الأرباح والخسائر تطال ليس فقط نصيب كلشريك من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة فقط بل وتتعداهم إلى أموالهم الخاصةالمنقولة وغير المنقولة (بسبب مسؤوليتهم الغير محدودة) أما الشركاءالموصين (وهم الذين يقدمون المال ليكونوا شركاءهم بالمال فقط وليس بالعمل)فيتحملون الخسارة بما يغطي ذلك من نصيبهم من الأرباح فقط وذلك بسبب محدوديةمسؤوليتهم في الشركة.**والاعتبار في هذا النوع من الشركات هو رأس المال**.يحق للشركاء الموصين الاطلاع على حسابات ودفاتر الشركة واالنظر على العمليات التي يقوم بها الشركاء في الشركة.

الفرع الثاني: محاسبة شركات الأموال:

وهي شركة ليست أهلية بمعنى أنها تنشأ من أفراد يكون لهم حصة ما في الشركة **(ويسمون بالمؤسسين)** وتختلف النسب القانونية من بلد آخر عن كمية حصصهم في الشركة التي بموجبهاتتأسس الشركة في السجل التجاري. في سوريا حدد القانون الصادر بالعام 2011على أن حصة المؤسسين يجب ألا تقل عن 10% وألا تكون أكثر من 75% من رأسمالالشركة. ورأسمال الشركة موزع على شكل أسهم أي بشكل تقريبي: السهم يمثابةحصة 1% من كامل عدد أسهم الشركة، ويختلف سعر السهم من بلد لآخر حسب القانونالتجاري فيه لكن وبشكل عام جرى العرف على أن يكون سعر السهم هو وحدة واحدةنقدية ففي الولايات المتحدة سعر السهم هو 1 دولار وفي الأردن 1 دينار، أمافي سوريا فبحسب القانون القديم (قبل القانون الجديد الصادر عام 2011) كانيجيز للشركة أن تحدد سعر السهم كحد أقصى 500 ليرة سورية لكن بالقانونالجديد حدد بأن سعر السهم هو حصراً 100 ليرة سورية فقط ولايمكن بأي شكل منالأشكال أن يكون غير ذلك.

ولشركات الأموال نوعان:**الشركات المساهمة المغفلةوالشركات محدودة المسؤولية.**

وللشركات المساهمة المغفلة أيضاً نوعان:**شركات مساهمة مغفلة عامةوشركات مساهمة مغفلة خاصة،** والفرق بينها جوهري من حيث اعتبار المؤسسين وبيع الأسهم ولا خلاف في النشاط التجاري بين الأنواع.

فاللشركات المساهمة المغفلة العامة حق إصدار الأسهم للاكتتاب العامللجمهور للتداول وأسهمها (أي أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة) ذاتقيمة اعتبارية في السوق المالي مقبول بها ويمكن التداول بها وبيعهاوشرائها.

الجمهور يمكن أن يكتتب على الأسهم المطروحة من قبل الشركة العامة وأجازتبعض القوانين التجارية في بعض الدول كسوريا أن يتم دقع قيمة الأسهم علىدفعات (غالباً ما تكون 3 دفعات أو 4 ولا يوجد حد أدنى أو أعلى على عددالدفعات) لكن القانون السوري اشترط أن تكون فيمة الدفعة الأولى 40% من قيمةالأسهم غير مشتملةً على علاوة الإصدار (في حالة اتخاذ الشركة قرار زيادةرأس المال لديها ويوجد عندها في الميزانية احتياطي رأسمالي وهذا الاحتياطيمن حق الشركاء القدامى الحاليين المؤسسين والمساهمين، أما من أجل جعلالمساهمين الجدد لديهم نفس الحقوق تلك التي عند الشركاء القدامى يجب أنيدفعوا نصيبهم من الاحتياطي الرأسمالي لكي يكون لهم نصيب فيه عند توزيعالأرباح والخسائر).

وعند تأسيس الشركة وأخذ الموافقة من وزارة الاقتصاد والتجارة على طرحالأسهم للعامة للاكتتاب يتم إذاعة أخبار عن طرح هذه الشركة أسهماً للاكتتابالعام في وسائل الإعلام المقروءة والمسموعة والمكتوبة والانترنت والجرائدلفترة تختلف من بلد آخر.

وهنالك 3 حالات عند الاكتتاب العام:

1. أن يغطي الاكتتاب كل الأسهم المطروحة: وهنا تباشر الشركة عملها فوراً ولا يوجد أية معالجة اضافية.

1. ألا يغطي الاكتتاب كل الأسهم المطروحة: وهنا يمكن للشركة أن تحصل علىتمديد لفترة الاكتتاب، وإن لم يغطي الاكتتاب العام الحد الأدنى اللازمللشركة المساهمة المغفلة العامة تلغى الشركة وتشطب من قائمة الشركات فيالسجل التجاري وتصفى الشركة.

1. أن يغطي الاكتتاب العام أكثر من الأسهم المطروحة: وهنا تكون هنالك حالتين:

الحالة الأولى: رد الزيادة للمساهمين كلٌ بحسب عدد الأسهم التي اكتتبها ويتم تخفيض عدد الأسهم لكل مكتتب بنسبة هي: (عدد الأسهم التي اكتتب بهاx عدد الأسهم المطروحة للاكتتاب العام/عدد الأسهم المكتتب بها). الحالةالثانية: تحويل**كل**أو***جزء من هذه الزيادة***للقسط الثاني (إذا كانت طريقة تسديد ثمن الأسهم هو على أقساط) و***رد الباقي للمساهمين***، ويتم التخصيص النسبي لعدد الأسهم بين المساهمين بنفس طريقة القانون السابق.

إن الفرق بين الشركتين العامة والخاصة هو أن الشركة المساهمة المغفلةالخاصة كل مساهميها لايمكن أن يتداولوا بالأسهم وليس لها أي قيمة اعتباريةفي السوق المالي، وإذا أراد أحد الشركاء الانسحاب يجب أن يؤمن البديل منداخل الشركة كي يشتري أسهمه فلا يجوز للأسهم أن يشتريها أحد خارج نطاقالمساهمين.

الفصل الثامن

مشكلات بناء نظرية المحاسبة

أن المصطلحات العلمية في أي علم من العلوم تعد حجر الأساس في فهم ذلك العلم ، إذ أنها وسيلة التخاطب المشتركة بين جميع المهتمين والمتخصصين في أي مجال من مجالاته .

ونظراً لما تمثله المصطلحات المحاسبية من أساس مهم في فهم مادة المحاسبة علماً ومهنة سواء لدى دارسيها (من باحثين وطلبة (أو الممارسين لها (من المحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية المختلفة (، فقد اصبح من الضروري الاهتمام بهذا الموضوع وإعطاؤه جانباً كبيراً من البحث في محاولة لتقريب وجهات النظر بين مختلف الكتاب في بادئ الأمر وصولاً إلى توحيدها –قدر الإمكان– على نحو كامل كي يصبح في الإمكان تلافي أي التباس أو تباين عند دراسة أو استخدام مختلف المصطلحات المحاسبية .

وتتبع مشكلة البحث أساسا من وجود الالتباسات المتعددة واختلاف وجهات النظر في تناول المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية بين كتاب الفكر المحاسبي الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى

احتمال حدوث قصور في فهم تلك المصطلحات من الناحيتين النظرية والعملية .

أما أهمية فتأتي من حيث تناوله موضوعاً مهماً وأساسيا من مواضيع المحاسبة بما يتعلق بالمصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية في محاولة لتوحيدها وما ينتج عن ذلك من أهمية أخرى من حيث المساهمة في تطوير القدرات العلمية والفنية من الناحيتين النظرية والعلمية للمحاسبين سواء كانوا من الدارسين لها في المجال الأكاديمي أو من الممارسين لها في المجال العلمي . وعليه فان البحث يهدف إلى الآتي :

1.دراسة أهم الاختلافات بين كتاب الفكر المحاسبي في مجموعة من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية التي شاع الاختلاف بشأنها مع توضيح أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث ذلك .

2.توضيح أهمية توحيد عدد من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحيتين النظرية والعملية واثر ذلك في تطوير قدرات المحاسبين العلمية والعملية .

3.المساهمة في توحيد عدد من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية وصولاً إلى تحقيق أهداف البحث ، فقد تم الاعتماد على الفرضيتين الآتيتين:

1.هناك اختلافات كثيرة وشائعة بين كتاب الكر المحاسبي في تناول واستخدام الكثير من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية .

2.يمكن توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية إذا ما تمت دراسة هذه المصطلحات وتم تقويمها من الناحيتين اللغوية والعلمية .

هذا وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي بالاستفادة من الدراسات العلمية التي تناولتها المراجع العربية والأجنبية من خلال الاطروحات والدوريات والكتب التي تمت الاستعانة بها في هذا المجال

أهم الاختلافات بين كتاب الفكر المحاسبي في مجموعة من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) النظرية المحاسبية بأنها "مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم والفروض والأحكام العملية والمنطقية التي تسهل عمل المحاسب ، وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية والبيانات المالية لذوي العلاقة" (3-1 PP. 1960

(A.A.Aكما عرفت النظرية المحاسبية بأنها "مجموعة من المبادئ العلمية المتناسقة ، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة من طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة) "

ويلاحظ أن تعريف النظرية المحاسبية قد احتوى على مجموعة من المصطلحات مثل ، المفاهيم ،

الفروض ، المبادئ ، فضلاً عن أن هناك الكثير من الكتاب ممن يستخدم مصطلحات أخرى مثل : الأعراف ، السياسات ، القواعد ... الخ. كما أن تعدد هذه المصطلحات وعدم تحديدها وتوحيدها بدقة أدى إلى حدوث الخلط عند استخدامها من الدارسين والممارسين للمحاسبة علماً ومهنة في المجالين الأكاديمي والعملي ، بحيث اصبح الكثيرون لا يميزون بينها فيستخدم أحدهما بديلاً عن الآخر أو مرادفاً له *، وقد أكد Belkaoui على ذلك بقوله : "أن معظم الأدبيات المحاسبية تحتوي في العادة على خلط بين البديهيات والطرق والحقائق والفروض والمبادئ والمعايير مع أن هذه جميعها ليست متشابهة المعنى

وهناك العديد من الدراسات **التي تمت من كتاب الفكر المحاسبي تناولت دراسة إطار النظرية المحاسبية وتحليله في محاولة لتحديده كلا من وجهة نظره ، وهي دراسات يتبين من خلالها مدى التشتت والاختلاف في عرض مكونات النظرية المحاسبية وتحديدها من خلال الاستخدامات المختلفة للمصطلحات في أعلاه .

وإذا ما قمنا بدراسة أسباب هذا الاختلاف بين كتاب الفكر المحاسبي في مجال تحددي إطار النظرية المحاسبية بمجموعة مصطلحات معينة في الكثير من الكتابات والداسات التي تمت بهذا الشأن فسوف نجد أن تلك الأسباب يمكن تحديدها بالآتي :

1. إن غالبية الكتاب في مجال إطار النظرية المحاسبية يبدأون من نقطة الصفر في دراسة وتحديد المصطلحات المكونة لإطار النظرية المحاسبية من دون التعرض للدراسات التي سبقتهم في هذا المجال ودراستها وتحليلها بصورة علمية ثم التوصل إلى نتائج أدق في هذا المجال .

2. إن غالبية الكتاب يقومون بتحديد المصطلحات المكونة لإطار النظرية المحاسبية من خلال الاعتماد على درجة فهمهم واستيعابهم للمادة العلمية المحاسبية المكونة لكل مصطلح من المصطلحات من دون محاولة دراسة كل منها من الناحيتين في حين أن اختلاف المستويات العلمية ووجهات النظر من شخص إلى آخر وتشبث كل كاتب بما يكتبه سوف يؤدي إلى عدم نيلها القبول العام من لدن القسم الآخر.

3. إن من الكتاب من قد يستعين في أثناء بحثه ودراسته بمصادر ومراجع قديمة نسبياً فيأخذ ما يحتاجه من مصطلحات لتدعيم وجهة نظره في مجال معين من مجالات المحاسبة من دون أن يأخذ بنظر الاعتبار أن احدث الكتابات هي الأفضل والادق خاصة وان العلوم جميعها في تطور دائم ومنها علم المحاسبة ، وبما يؤدي إلى ضرورة وان تكون الكتابات الحديثة اكثر صقلاً وتقويماً وموضوعية من الكتابات التي كتبت في زمن ابعد لان المفروض هو أن تكون تلك الكتابات القديمة قد تعرضت لكثير من التحليل والتفسير والانتقاد من الباحثين على مر السنين .

4. عدم وجود اتفاق عام ومحدد بين المؤسسات الأكاديمية والتعليمية المتخصصة والجمعيات المهنية على

ضرورة توحيد تلك المصطلحات في الكتابات العلمية والمناهج الدراسية والنشرات كافة التي تقوم بإصدارها وبما يؤدي إلى اعتماد الدارسين والممارسين للمحاسبة في المجالين الأكاديمي والعملي عليها ثم استخدامها على نحو موحد قدر الإمكان .

أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحيتين النظرية والعملية

لعل من الحقائق المتعارف عليها "أن معرفة مصطلحات العلم هو نصف الفهموعلى اعتبار أن المحاسبة هي مهنة منظمة يمكن أن تمارس في شتى مجالات الحياة العملية فضلاً عن أنها "علم اجتماعي يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة والخبرة معاً عبر مراحل مختلفة من الزمن "

فإنها تحتوي على مجموعة كبيرة من المصطلحات الخاصة بها التي يمكن اعتبارها وسيلة التخاطب والفهم المشتركة بين كل من الممارسين للمحاسبة بوصفها مهنة في مجالات الحياة العملية من جهة وبين كل من الدارسين والباحثين في مجالاتها العلمية (الأكاديمية) من جهة أخرى وبين كل هؤلاء مع جميع المهتمين بدنيا الأعمال .

وبما أن المحاسبة ضمن مراحل تطورها قد ابتدأت بوصفها مهنة أولاً، بما يعني أن الممارسة العملية كانت الأساس في تكوين الإطار النظري للمحاسبة وتحديده فيما بعد ، إلا أن التطور الكبير الذي حصل في مجالات العلوم عامة والمحاسبة خاصة قد جعل لزاماً علينا وضرورة قصوى أن نبدأ بتحديد الإطار النظري للمحاسبة لكي يمكن فهمه على نحو دقيق وبما يؤدي إلى تأدية الأعمال المحاسبية وتحقيق أهدافها بصورة جيدة توازي متطلبات المراحل الراهنة من تطورات الزمن ، ولعل ذلك يبدو واضحاً من الناحية الواقعية الآن خاصة بعد أن أخذت المحاسبة تدرس في الجامعات والمعاهد أولا بهدف تكوين القاعدة العلمية السليمة للطلبة الذين سيمارسون المحاسبة مهنة بعد تخرجهم ، وكذلك أخذت معالجة الكثير من المعضلات والمشكلات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية المختلفة تتم من الباحثين في الجامعات والمعاهد المختلفة وبما يعني أن الأساس النظري قد اخذ يعتمد بوصفه أساسا سليماً في سبيل تقوية الممارسة العملية وتقويمها من فترة أخرى لأخرى طالما أن هناك تطوراً علمياً يحدث في مجالات الحياة عامة ومجالات المحاسبة خاصة .

ومن خلال ما تقدم نلاحظ أن أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية تهم بدرجة أساسية كلاً من الدارسين والباحثين في مجال المحاسبة بصورة نظرية (أكاديمية) وكذلك للممارسين لها بصورة عملية وبما يعني أن عملية التوحيد سوف تتم الاستفادة منها وتتضح أهميتها من

الناحيتين النظرية والعملية وكما يأتي :
أولاً. أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحية النظرية
إن دراسة الإطار النظري للمحاسبة وفهمه على نحو جيد ومنظم أكاديميا إنما يسهم اسهاماً فعالاً في التهيئة للمحاسبة العملية "فمن الضروري على الدارس الإلمام بدقائق هذا الإطار الفكري وتطبيقاته المختلفة ومن شأن ذلك أن يمكنه من إدراك العلاقات الكائنة بين التطبيقات المختلفة وتشخيص المشكلات القائمة في مجال إعداد القوائم المالية ، وتوفير أساس لإبداء الرأي في المعالجات المقترحة لتناوله" ويلاحظ أن توحيد مصطلحات النظرية المحاسبية المكونة للإطار الفكري للمحاسبة سوف يزيد من درجة الفهم من الناحية النظرية وبما يسهم بدرجة كبيرة في إنجاح عملية ممارسة المحاسبة بوصفها مهنة ، إذ أن ذلك يساعد في تحديد ما يجب على المحاسب عمله .
ثانياً. أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبيةمن الناحية العملية
توضح الناحية العملية ما يقوم به المحاسب فعلاً وعلى هذا الأساس سوف يفيد التعرف على الإطار الفكري للمحاسبة وفهمه بصورة جيدة ودقيقة الممارسين لمهنة المحاسبة في توصيف التطبيقات المحاسبية المعاصرة ومعرفة أوجه القصور واتجاهات تطورها ، كذلك يفي في تزويدهم بالأدوات المناسبة لممارسة التقدير المهني السليم في الأحوال التي لا تتوافر عنها مبادئ محاسبية متعارف عليها)فعندما يحتاج المحاسب إلى اتخاذ قرار بصدد قضية ما ، فان أول المصادر التي يرجع إليها هي القوانين والتشريعات الحكومية، فان لم تتضمن هذه القوانين ما يصلح للحكم في القضية ، فينبغي الرجوع إلى المصدر الثاني وهو القرارات الإدارية ، فان لم يجد ضآلته فيها يعود إلى العرف باعتباره المصدر الثالث ، فان لم ينجده هذا المصدر ، لم يبق أمامه بد من أن يستعمل اجتهاده الشخصي المبني على المنطق ورصيد الخبرة المتراكمة وسعة الاطلاع ويلاحظ أن الاجتهاد الشخصي المبني على المنطق إنما يدخل في جوهره درجة الفهم للإطار الفكري للمحاسبة ومدى استيعاب المصطلحات المكونة له بما يمكن معه أن يتخذ القرار المناسب المبني على تلك الأسس العلمية الصحيحة وبحيث يكون قراره سليماً من الناحيتين النظرية والعملية بشأن القضية المطروحة أمامه ، وإذا ما قام المحاسب بهذا العمل فان ذلك من شأنه أن يرقى بعمله ، إذ يكامل بين شقيه العلمي والعملي بما يجعل المحاسبة فناً ابداعياً يعتمد على إبراز القدرات الذاتية المستندة إلى الأسس العلمية باعتباره علماً يتضمن معرفة منظمة ومصنفة .

تقويم مجموعة من المصطلحات المستخدمة في تحديدإطار النظرية المحاسبية من الناحيتين اللغويةوالعلمية ومحاولة توحيدها.

توصلنا في ما تقدم إلى أن هناك خلطاً كبيراً واختلافات كثيرة بين كتاب الفكر المحاسبي من حيث الاتفاق على مجموعة المصطلحات التي تحدد إطار النظرية المحاسبية وبما يسبب حتماً تقليل الفهم بين متداولي هذه المصطلحات من الناحيتين العلمية والعملية على حد سواء، وبما يعني أن هناك سبباً واضحاً ومهماً يدعونا إلى زيادة المحاولات التي من شانها أن تقرب بين وجهات النظر –في الأقل– في سبيل التوصل إلى توحيد جزئي لتلك المصطلحات إلى أن يتم توحيدها ثم الاتفاق عليها بصورة كلية إذا ما تم قبولها والتعامل معها بمرور الزمن.

ووصولاً لتحقيق ذلك نقترح الاستفادة من الدراسات التي تتم في مجال علم المصطلح واعتبار ذلك مدخلاً مناسباً لتلافي الاختلافات بين الكتاب عند تحديد مصطلحات النظرية المحاسبية ، إذ أن علم المصطلح هو "العلم الذي يبحث في العلاقة بين المفاهيم العلمية والمصطلحات اللغوية التي تعبر عنها ، وهم علم مشترك بين علوم اللغة والمنطق وحقول التخصص العلمي" ، وعليه فان وضع المصطلحات وإعدادها وتوحيدها سوف يشمل "جميع الفعاليات المتصلة بجمع المصطلحات وتحليلها وتنسيقها ، ومعرفة مرادفاتها وتعريفاتها باللغة ذاتها أو مقابلاتها بلغة أخرى ، وكذلك جمع المفاهيم الخاصة بحقل معين من حقول المعرفة ودراسة العلاقة بين هذه المفاهيم) ، وكما يأتي:

أولاً. المفاهيم المحاسبيةAccounting Concepts

يعرف المفهوم (منطقياً) بأنه "مجموعة الصفات أو الخصائص الموضحة لمعنى كلي وعلى أساسه يقوم التعريف والتصنيف"

كما يعرف (عملياً) بأنه "بناء علمي يحدد ماهية أو جوهر الشيء" ويشير أحد الباحثين إلى أن المفاهيم – عموماً– تمثل "لغة التخاطب بين العاملين والمتعاملين في حقل معين من حقول المعرفة والمفهوم بهذا الوصف يمثل فكرة معبر عنها في صورة لفظ، والمفاهيم على هذا النحو تمثل اللفظ الكلي الذي معناه الواحد في الذهن يصلح لاشتراك كثيرين فيه" وبما أن المصطلح هو "كل وحدة (لغوية) دالة مؤلفة من كلمة (مصطلح بسيط) أو من كلمات متعددة (مصطلح مركب) وتسمى مفهوماً محدداً بشكل وحيد الوجهة داخل ميدان ما" ، ويمكن القول بان المفاهيم المحاسبية يمكن أن تمثل مجموع المصطلحات التي تستخدم بين العاملين والمتعاملين في حقل المحاسبة ، فهي اللغة التي يتم التخاطب بها بحيث تعطي معنى واحداً في ذهن كل منهم عند استخدامها ، وعلى هذا الاساس فان المصطلحات كافة التي تستخدم في مجال المحاسبة عامة والنظرية المحاسبية خاصة تمثل مفاهيم علمية متفق عليها من حيث جوهر المعنى بين المحاسبين وبحيث تفهم معانيها ومداولاتها على نحو دقيق غير قابل للشك أو التأويل غير المنطقي من حيث دقة التفسير والفهم .

ويلاحظ مما تقدم أن في الامكان تعريف المفاهيم المحاسبية بأنها : مجموعة المصطلحات التي توضح وتستخدم في مجال المحاسبة من المحاسبين وهيئاتهم العلمية والمهنية لغرض تنظيم المعرفة المحاسبية وتحديد جوهر كل جزء من اجزائها بصورة علمية ومنطقية من حيث بيان تلك الاجزاء وأخهم صفاتها وعلاقاتها بالمفاهيم الاخرى وبما يؤدي إلى توحيد المعاني والدلالات في اذهان مستخدميها عند التعامل معها . وبذلك يعد توحيد المفاهيم المحاسبية للاساس الاول ونقطة البداية عند تحديد إطار النظرية المحاسبية مع ملاحظة أن حصر المفاهيم المحاسبية كافة في اطار ضيق امر صعب التحقيق الا اذا قامت الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المختصة بهذا المجال باصدار موسوعات دورية ضمن فترات زمنية معقولة بحيث تضم المصطلحات كافة ثم المفاهيم التي تستحدث في مجال المحاسبة بعد دراستها من جميع الجوانب العلمية والعملية .

ثانياً. الفروض المحاسبيةAccounting Assumptions

يعرف الفرض (اصطلاحاً) بانه "قضية مسلمة امو موضوعة للاستدلال بها على غيرها" ويعرف من الناحية المحاسبية بانه : "استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة ، ويعتبر الاساس الذي يستمد منه او يبنى عليه المبادء العلم .

وتعد الفروض المحاسبية من المقومات الاساسية في تكوين النظرية العلمية ، كما يمكن استخدامها في المحاسبة اساساً للاستدلال والقياس المنطقي ، وعليه يمكن تعريف الفروض أصلاً وان كل ما يقوم به المحاسب من عمل انما يتم في ظل وجود هذه الفروض اصلاً لان وجودها يعد الاساس المنطقي لاستمرارية العمل المحاسبي .

ثالثاً. المبادئ المحاسبيةAccounting Principles

المبدأ)اصطلاحاً) ما يسلم به ، لانه واضح بذاته لا يحتاج إلى برهان ، بل تقوم عليه البرهنة، كذلك فهو يمثل القاعدة والمعيار ، فيقال "مبادئ الفن" ، أي قواعده . ويقال "مبادئ دينية" أي معايير دينية .. ومن الناحية المحاسبية تشتق المبادئ المحاسبية من الفروض المحاسبية" فهي تمثل أحد عناصر الاطار الفكري للمحاسبة التي تمدنا بضوابط عمومية تستخدم كاساس لتحديد كيفية اخضاع العديد من بنود القوائم المالية لاجراءات القياس والافصاح . ودون ان نذكر على وجه التحديد كيفية اتخاذ هذهالاجراءات بالنسبة لكل بند من البنود" على الرغم من أهمية المبادئ المحاسبية وانها لا ترقى إلى مرتبة القوانين الطبيعية الثابتة ، وبذلك لا يمكن تحديدها بصورة قاطعة لانها تتميز بقابليتها على التطور تماشياً مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية للبلد الذي تطبق فيه ، كما انها تحتوي بحد ذاتها على العديد من الطرائق المستخدمة في القياس والتقييم والتعبير عن نتائج الانشطة الاقتصادية

وهنا يبرز مصطلح آخر يستخدمه كتاب الفكر المحاسبي عند تحديد اطار النظرية المحاسبية وهو مصطلح "العرف .Convention "

ومن الناحية اللغوية فان العرف من كل شيء : ظهره وأعاليه ، فيقال مثلاً : عرف الجبل ، عرف الديك ، عرف الفرس ، والعرف والمعروف ضد النكرة ، وهو كل ما تعرفه النفس من الخير وتانس به وتطمئن اليه ، ويلاحظ ان هذا المصطلح يستعمل في العربية لكل

ما ارتفع من المحسنات من المعاني ، اما من الناحية القانونية فان العرف ينشأ من اعتياد الناس على سلوك معين مع الاعتقاد بلزومه قانوناً ، اذ انه يعد مصدراً مكملاً للتشريع ، لأن التشريع يحتل المكانة الأولى بين مصادر القاعدة القانونية ويحتل العرف المكانة الثانية). وبما ان العرف يمثل ما تعارف الناس عليه ، فان العرف المحاسبي هو ما تعارف المحاسبون عليه ، اذ تمثل الأعراف المحاسبية العادات التي الفها المحاسبون واعتادوا على تطبيقها (، اذ تطبق الاعراف المحاسبية فيما لا يتعارض مع القوانين الحكومية او القرارات الادارية وهي في الوقت نفسه تعد مرشداً ودليلاً للتطبيق قد تستفيد منه تلك القوانين والقرارات ذاتها ، وتشمل مجموعة الأعراف المحاسبية عدداً من القواعد والمعايير التي تعارف عليها المحاسبون بمرور الزمن ولاقت منهم قبولاً عاماً ، كالقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، والأعراف الدولية الموحدة للاعتمادات المستندية والتجارة الدولية وقواعد الافصاح في البيانات المالية ، ومعايير الاداء المهني في مراقبة الحسابات وغيرها ، كما تشمل هذه المجموعة كذلك الاحكام في قضايا مماثلة والتي تصلح ان تكون مرشداً في التطبيق من قبل الغير .. ومن خلال ما تقدم يمكن ملاحظة الآتي :

.1إن مصطلحات : المبادئ ، المعايير ، القواعد ، هي مترادفات من الناحية الاصطلاحية ، أما من الناحية العلمية فيلاحظ ان المبادئ والمعايير تختلف في مفهومها عن القواعد ن لأن المبادئ والمعايير لا تتسم بالثبات النسبي كما هو الحال فيما يخص القواعد ، كما أنه "لا يمكن اعتبار المبادئ عند استخدامها في المحاسبة بأنها قواعد لا يمكن أبداً الخروج عليها" .

.2إن مصطلحات : المبادئ ، المعايير ، الأعراف ، يمكن اعتبارها مترادفات من الناحية العلمية وذلك للأسباب الآتية :

آ .إن هذه المصطلحات جميعاً قد نشأت من خلال الاتفاق عليها بحيث تم استخدامها لمدة من الزمن ولاقت بين جمهورها قبولاً عاماً عند التطبيق .

ب. إن غالبية كتاب الفكر المحاسبي يستخدمون عبارة "المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" بما يعني ان هذه المبادئ المحاسبية قد نشأت من خلال الاعتراف بها بحيث اعتاد المحاسبون على استخدامها ، وبما يعني انها تمثل "أعرافاً "متعارف عليها .

ونستنتج مما سبق ان المصطلحات الآتية (المبادئ ، المعايير ، الاعراف، القواعد) هي مترادفات سواء من الناحية الاصطلاحية لبعضها او من الناحية العملية لبعضها الآخر . وأن هذا التعدد في المصطلحات المترادفة من شأنه ان يخلق كثيراً من الالتباس وعدم الفهم عند استخدام بعضها من الكتاب وعدم استخدام بعضها الآخر او التنويه به مباشرة ، وكذلك عند استخدام بعضها من كتاب معينين واستخدم بعضها الآخر من كتاب آخرين بما يخلق حالة من الالتباس وعدم الفهم لدى المتلقي (مستمعاً كان أم قارئاً. (

وعليه نقترح توحيد المصطلحات المترادفة بحيث يتم استخدام مصطلح واحد منها فقد قدر الامكان ، ولا ضرر من التنويه بالمترادفات التي ذكرناها لكي يحاط المتلقي علماً بذلك بحيث لا تختلط عليه الأمور فيما بعد ، ونرى ان مصطلح التوحيد هذا يمكن ان يتحد بمصطلح "المبادئ" نظراً لكثرة استخدامه من غالبية الكتاب ، هذا من الناحية الاصطلاحية ، أما من الناحية المحاسبية فيمكن تعريف المبادئ (المعايير ، الأعراف، القواعد) المحاسبية بأنها:حقائق مسلم بها، تم اشتقاقها من الفروض المحاسبية ، بهدف استخدامها بوصفها اساساً سليماً بالعمل المحاسبي ، ذلك انها تحتوي على العديد من الطرائق التي تستخدم في القياس والتقييم والتعبير عن نتائج الأنشطة الاقتصادية .

رابعاً. السياسات المحاسبيةAccounting Policies

تشير السياسة (اصطلاحاً) إلى : السلوك وعلى هذا الأساس فقد عرفت السياسة المحاسبية من قبل الأستاذ مقداد الجليلي بأنها : سلوك او تصرف يسلكه المحاسب في عمله اليومي وكذلك عند قيامه بإعداد الحسابات الختامية لاستخراج نتائج الأعمال وتحديد قائمة المركز المالي ، وهي تحظى بقبول شبه عام لدى المحاسبين ، وتتميز بمرونتها في التطبيق ، اذ يختلف تطبيق السياسات المحاسبية باختلاف سلوك المحاسبين في قياس وعرض انشطة الوحدة . (ويرى آخرون ان السياسات المحاسبية تنصرف إلى مجموعة التشريعات والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها جهات حكومية ومنظمات مهنية معنية بالعمل المحاسبي ، تلك التي تشكل بمجموعها اجراءات تفصيلية واساليب محددة لضمان التوحيد في العمل المحاسبي بهدف تحقيق الغايات المرجوة من اتباع تلك السياسة ، وبذلك فان اتباع سياسة محاسبية معينة لا يعني الخروج عن المبادئ المحاسبية بل يعني اختيار الأسلوب أو الطريقة التي يراها المشرع أنها الأكثر ملاءمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية الحالية.

وتعليقاً على ذلك نرى ان المحاسب –وليس المشرع– هو المعني بالسلوك والتصرف عند القيام بالعمل المحاسبي ، وأن عملية اختياره للسياسة المعنية إنما يعتمد على عدة أمور لعل من أهمها تقديره مدى معرفته بالجوانب كافة والتي من الممكن أن تؤثر على الموقف المالي للوحدة الاقتصادية التي يعد عنها الحسابات الختامية بصورة دورية ، وعليه فان السياسة المحاسبية تمثل سلوكاً او تصرفاً يسلكه المحاسب

عند قيامه بالعمل المحاسبي من قياس وافصاح ، وأن تطبيق سياسة دون أخرى انما يعتمد على مدى ملاءمة تلك السياسات للظروف المحيطة المختلفة ومدى قناعة المحاسب بتوظيفها بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية والمستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي فيها.

ومن خلال كل ما تقدم، وبعد تحديد المفاهيم المحاسبية الاساسية التي يمكن استخدامها في تحديد اطار النظرية المحاسبية نقترح التقسيم الموضح التالي الذي تم فيه تحديد مفهوم كل مصطلح من الناحيتين اللغوية والعملية في متن البحث .

ومن الاطار المقترح يمكن ملاحظة الآتي :

.1إن المفاهيم المحاسبية تمثل الاساس الأول في تحديد اطار النظرية المحاسبية من فروض ومبادئ وسياسات فضلاً عن الجزئيات التي يحتويها كل منهم ، التي يسهم في تحديدها عدد من الجهات مثل : الهيئات العملية من مفاهيم يتم تقويمها علمياً وبالتالي اعتمادها في مجال تحديد اطار النظرية المحاسبية .

.2تم تحديد الفروض المحاسبية بكل من الوحدة الاقتصادية ، والاستمرارية والادلة الموضوعية ، على اعتبار انها تمثل قضايا مسلم بها من المحاسبين ، اذ ان أي عمل يقوم به المحاسب من قياس وافصاح انما يتم في اطار هذه الفروض الثلاثة وعلى اساسها ، وكما يأتي :

آ. إن فرض الوحدة الاقتصادية يفرض على المحاسب تحديد الوحدة التي يحاسب عنها من الناحيتين القانونية والشكلية ، وبذلك فان أي عمل يقوم به المحاسب انما يأخذ في نطر الاعتبار ذلك التحديد .

ب. إن فرض الاستمرارية يفرض على المحاسب ضرورة ان يقوم بعمله في اطار ان تلك الوحدة الاقتصادية قد تم انشاؤها لفترة غير محددة من الزمن وانها مستمرة في مزاولة نشاطاتها.

جـــ. إن فرض الادلة الموضوعية يفرض على المحاسب ان يقوم بعمله في ظل توفر الادلة الموضوعية الكافية من قرارات وتعليمات ومستندات وضوابط أخرى بحيث تدعم صحة ودقة ما قام به بعيداً عن التقدير الشخصي من قبله .

.3إن المبادئ المحاسبية قد حددت بكل من : القياس المحاسبي والفترة المحاسبية ، والافصاح المحاسبي ، على اعتبار انها جميعاً تمثل حقائق مسلماً بها قد تم استقائها من الفروض المحاسبية السابقة بهدف استخدامها بوصفها اساساً سليماً بالعمل المحاسبي وكما ياتي :

آ. إن مبدأ القياس المحاسبي هو حقيقة مسلم بها صلب العمل المحاسبي في سبيل قياس نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية ، وهو يتضمن :القياس النقدي والقياس الكمي والقياس الوصفي ، استناداً إلى التعريف الحديث للمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات يهدف إلى توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية ، المالية وغير المالية ، لجميع الجهات التي يهمها امر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيقي أهدافها . ب. إن مبدأ

الفترة المحاسبية يتطلب من المحاسب ان يقسم حياة الوحدة الاقتصادية المستمرة في مزاولة نشاطاتها على فترات زمنية دورية سواء كانت سنوية او اقل ما يمكن معه توفير البيانات والمعلومات اللازمة للمستفيدين منها دون الانتظار حتى نهاية حياة تلك الوحدة .

جــ. إن مبدأ الافصاح المحاسبي يقوم على اعتبار ان المعلومات المقدمة عن نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية انما تعبر عما حدث فعلاً على ما تؤيده القوانين والتعليمات والمستندات وجميع الضوابط الأخرى التي تحكم عمل المحاسب في عمله .

.4لقد تم تحديد السياسات المحاسبية بكل من : الحيطة والحذر ، والأهمية النسبية والثبات في التطبيق والتحقق والافصاح والعلانية الكاملة ، على اعتبار انها جميعاً تمثل طرائق وسلوكيات مختلفة يمكن ان يستعين بها المحاسب ويسلكها عند القيام بعمله على افتراض انه عندما يطبق أي من تلك السياسات انما يكون قد اخذ في نظر الاعتبار الظروف المحيطة المختلفة ومدى قناعته المبينة على اسس علمية بتوظيف تلك السياسة بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية والمستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي فيها .

الاستنتاجات

.1إن عدم الاتفاق الدقيق على المصطلحات المستخدمة في تحديد اطار النظرية المحاسبية قد ادى إلى حدوث الخلط عند استخدامها من الدارسين والممارسين للمحاسبة ، علماً ومهنة ، في المجالين الاكاديمي والعملي ، بحيث اصبح الكثير لا يميز بينها فيستخدم احدهما بديلاً للآخر او مرادفاً له ، اذ أثبتت الدراسات المتعددة التي تناولت دراسة اطار النظرية المحاسبية وتحليلها من خلال الاستخدامات المختلفة للمصطلحات المكونة لاطارها .

.2إن دراسة الاطار النظري للمحاسبة وفهمه على نحو جيد ومنظم علمياً انما يسهم اسهاماً فعالاً في التهيئة للممارسة العملية .

.3إن توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد اطار النظرية المحاسبية سوف يزيد من درجة الفهم من الناحية النظرية وبما يسهم بدرجة كبيرة في انجاح عملية ممارسة المحاسبة بوصفها مهنة لان ذلك يساعد في تحديد ما يجب على المحاسب عمله .

.4إن تكامل الشقين العلمي والعملي للمحاسبة لدى المحاسب عندما يقوم بعمله من شأنه ان يرقى بهذا العمل وبما يجعل المحاسبة فناً ابداعياً يعتمد على ابراز القدرات الذاتية المستندة إلى الاسس العلمية باعتبارها علماً يتضمن معرفة منظمة ومصنفة .

.5إن الاستفادة من الدراسات التي تتم في مجال علم المصطلح يمكن ان تعد مدخلاً مناسباً لتلافي الاختلافات بين الكتاب عند تحديد المصطلحات التي يمكن ان تستخدم في تحديد اطار النظرية المحاسبية ،

مشكلات بناء النظرية المحاسبية

تواجه عملية بناء نظرية المحاسبة مشكلات متنوعة أهمها

مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة. فكل يعرفها حسب رؤيته الخاصة لها، وفهمها لدورها. وهذا يعني غلبة الطابع الذاتي لمفهوم المحاسبة على مفهومها العلمي. ولعل أكبر دليل على ذلك الخلط الكبير بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبي.

مشكلة تحديد المدخل المناسب لبناء النظرية. المدخل يتمثل بالفكرة الأولية التي يتم تبنيها قبل بدء عملية البحث عن الحقائق، والتي تضبط العمل في كافة مراحله وتوجهه خدمة لها. فالمدخل بذلك يطبع النتائج بطابعه. يعبر المدخل عن تصورات أولية ورؤى خاصة بالباحث حول دور النظرية ووظائفها ومكوناتها الخ. والمداخل التي تم تبنيها حتى الآن تتسم بالبساطة وأحادية الرؤية بدلا من شموليتها.

مشكلة تحديد المنهجية العلمية المناسبة لبناء نظرية المحاسبة. المنهج العلمي يستوجب تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة لكل معرفة علمية. وهو يتناول مسألة كيف يمكن الوصول إلى الحقائق التي تشكل محتويات النظرية، أو كيف يمكن كشفها. أنه يمثل الخطوات والمراحل والأعمال الواجب انجازها للوصول إلى تلك الحقائق؟ إن النتائج المرجوّة من عملية بناء النظرية تختلف باختلاف تلك الخطوات والمراحل أي باختلاف المنهج المستخدم. فإذا رسمت تلك الخطوات والمراحل في تسلسلها والأدوات المستخدمة فيها بشكل غير منطقي، أي حسب رغبات الباحث والفلسفة التي يتبناها مسبقا لكشف الحقائق، فإن النتائج التي هي مكونات النظرية لن تكون علمية.

مفهوم "المحاسبة" و"النظام المحاسبي"

يعد تحديد مفهوم المحاسبة نقطة البدء لحل مسألة تطوير المعارف المحاسبية في إطار معرفي علمي، تتناسق فيه المعارف التي يحتويها، وتتكامل مع بعضها على أسس علمية منطقية، تضفي عليها سمة الموضوعية والديمومة والثبات(هذا الإطار هو النظرية)؛ والهدف من ذلك هو تحديد ماهيتها وهدفها ووظائفها، وعلاقتها بمفاهيم أخرى. بعد ذلك يتم الانطلاق للبحث في مفاهيم محاسبية أخرى وفي منظومات هذه المفاهيم داخل مجالات المعرفة المحاسبية.

بعضهم، مثلا، يرى في المحاسبة مجرد آليات عمل يقوم بها المحاسب لإثبات العمليات الاقتصادية واستخراج المعلومات. تتمثل هذه الآليات بتسجيل، تبويب وتصنيف البيانات، وإعداد المعلومات وعرضها.

البعض الآخر يرى فيها نشاطاً خدمياً تمارسه فئة ممتهنة، من ذوي التخصص والكفاءات، فهي كأي نشاط خدمي آخر (كالطب والمحاماة) تحتاج إلى جملة من التشريعات القانونية والقواعد والضوابط المهنية التي يفترض أن تنظم عملها.

آخرون يرون أن المحاسبة مجرّد نظامٍ للمعلومات يحتوي على مجموعة من العناصر التي يجب تنظيمها في نسق معين وتحديد آليات عملها لتستعمل بشكل منتظم، وفق ترتيب معين لتحقيق هدف هذا النظام في إنتاج المعلومات.

إن هذا التفاوت في المفاهيم المختلفة للمحاسبة ناجم عن رؤى مرحلية، خاصة وضيقة، وليس من منظور معرفي، منطقي شامل. فالمحاسبة ليست مجرد آليات عمل وليست مجرد نشاط خدمي.

إذا كانت آليات عمل فإنها في هذا المفهوم مجرد ممارسة ميدانية، تنحصر في الجانب العملي الذي يمارسه المحاسب يومياً، دون النظر إلى الإطار الفكري وأهميته. وعليه فإن الأولوية في عمل المحاسب تتجه، قبل أي شيء، نحو تنظيم العمل المحاسبي وحل مشكلات التطبيق العملي، ولو كانت على حساب الجانب الفكري؛ دون أن يتم إيلاء أهمية للروابط التي تجمع مكونات هذا الإطار، ولمنطقّية هذه المكونات وثباتها.

غير أن التطور الكبير والسريع الذي اضطرت المحاسبة أن تواكبه، دفع المحاسبين، أفراداً ومجمعات مهنية، نحو ضرورة حل مشكلات القياس المحاسبي.ليس بما يخدم القياس نفسه، بل بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية. فظهر مفهومٍ أكثر تطوراً للمحاسبة رأى فيها نشاطا خدميا (مهنة) غايته خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية. وهي لكونها أحد مجالات العمل المهني، تحتاج إلى جملة من الضوابط المختلفة،المعرفية الفكرية والمهنية والقانونية، يلتزم بها المحاسب عند إجراء عمليات القياس والإفصاح. والمحاسبة "كنشاط خدمي" يجب أن تراعي مصالح الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية. هذه المصالح استوجبت أن تكون المعلومات المحاسبية نافعة للمستخدمين بما في ذلك قابليتها للمقارنة؛ وهذا استوجب بدوره الاهتمام ببعض الجوانب الفكرية، بالإضافة إلى وجود ضوابط تنظيمية وقانونية تتحكم بعملية القياس والإفصاح. إن هذا المفهوم الذي يرى في المحاسبة نشاطاً خدمياً، ربط بعض مكونات الإطار المعرفي الفكري بالممارسة العملية، لخدمة هذه الأخيرة. بمعنى أن هذا الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات القياس، لكنه ليس من الضروري أن يبحث في الروابط والعلاقات الداخلية للمفاهيم

والمصطلحات، وفي مدى منطقية هذه العلاقات وديمومتها. والملاحظ أن هذا المفهوم للمحاسبة ربط محتويات الإطار الفكري، كتوابع متغيرة، بالممارسة العملية لكونها المتغير المستقل. وبذلك يكون قد أهمل إمكانية أن يؤثر الإطار الفكري في التطبيق العملي، ليكون هو نفسه متغيراً مستقلاً والممارسة العملية متغيراً تابعاً.

آخرون رؤوا في المحاسبة نظاماً للمعلومات، فقد رأى فيها منظومة متكاملة من العناصر المادية والمعنوية التي تتفاعل مع بعضها البعض لخدمة عملية القياس المحاسبي وتقديم المعلومات. فالمحاسبة هي مراحل عمل وقواعد ناظمة لعمليات الإثبات المحاسبي واستخراج المعلومات. وهي، حسب هذا المفهوم، ليست سوى نظاما يسعى إلى إعداد المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين، استناداً إلى المفاهيم والأعراف والمبادئ المحاسبية السائدة.

غير أن هذا المفهوم لا يخلو من الانتقاد. فهو، أولاً، لا يعطي أهمية للجانب الفكري، ولضرورة تطوير هذا الجانب استناداً إلى أسس علمية منطقية. في حين أن الجانب الفكري يتكامل مع التطبيق العملي، لخدمة الممارسة العملية التي تحدد محتويات ومنظومات الإطار الفكري. وهو، ثانياً، عدّ المحاسبة مجرد "نظام" له مكونات مادية ومعنوية. وهذا ليس صحيحا، فالمحاسبة ليست فقط ممارسة عملية تخدم المستخدمين. إنها مجموعة معارف لا أكثر تستخدم من قبل نظم المعلومات المحاسبية في الممارسة العملية. من هنا كان التمييز بين مصطلحين: "المحاسبة" و"النظام المحاسبي". فهما لا يحملان مضمونا واحدا.

معايير التمييز بين المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

إن استقراء تاريخ المحاسبة وواقعها الراهن يشير إلى أنها كانت ولا تزال تهتم بمسألة إشباع حاجات الفئات ذات المصالح، إلى معلوماتٍ تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية. هذه المعلومات يجري إعدادها إستاداً إلى جملة من المعارف المحاسبية المتراكمة، تمثلت بمجموعة الفروض والمبادئ والمعايير السائدة. فالمحاسبة إذاً تهدف إلى إشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. لبلوغ هذا الهدف لابد للمحاسبة من تحقيق عدة وظائف هي:

1. إجراء القياس المحاسبي
2. توثيق البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس وتخزينها
3. تقديم المعلومات المتولدة من عملية القياس إلى المستخدمين

هذه الوظائف تتكامل مع بعضها لتحقيق هدف المحاسبة، ولا يجوز تجزئتها أو إهمال إحداها على حساب الأخرى، لأن ذلك يبعدها عن الهدف. القياس هو تجسيد للأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمشروع على

شكل بيانات رقمية (كمية، زمنية، نقدية)، يتم إجراؤه داخل نظام المعلومات المحاسبي للمنشأة ذات العلاقة، لغرض توليد المعلومات عن الآثار التي تتركها الأحداث الاقتصادية في المنشأة (في نتائج أعمالها، في مركزها المالي، في تدفقاتها النقدية، الخ...). والقياس يتم داخل النظام لكل حدث اقتصادي بمفرده، ولكل مجموعة أحداث من طبيعة واحدة، ولنتائج هذه الأحداث خلال فترة زمنية محددة. نتائج القياس يتم إثباتها داخل النظام في مستندات وسجلات لغرض توثيق وتخزين البيانات والمعلومات الناجمة عنه. والمعلومات المتولِّدة من عملية القياس والموثقة والمخزنة يتم تقديمها إلى المستخدمين ذوي المصالح مع المنشأة. فيسهم النظام بذلك في إشباع احتياجات هؤلاء المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية.

هذه الوظائف ينفذها في الممارسة العملية نظام المعلومات المحاسبي للمنشأة، وإدارة تلك المنشأة. فالنظام مجرد أداة تستخدم المعارف المحاسبية في توليد المعلومات في بيئة المنشأة.

غير أن مشكلات القياس كثيرة: فطرقه وخياراته متعددة وبدائله متنوعة. والبحث في حل مشكلات القياس يتم عموما في إطار تطوير المعارف المحاسبية وليس في إطار نظام المعلومات المحاسبي.

وظائف المحاسبة، إذاً، تتكامل لتحقيق هدفها. فتقديم المعلومات لا يتم دون إجراء القياس ودون توثيق وتخزين تلك المعلومات. والقياس المحاسبي لا يمكن إجراؤه بعيداً عن حاجات المستخدمين إلى المعلومات. فغاية القياس، إذاً، إنتاج معلومات لخدمة المستخدمين. والقياس دون توثيق وتخزين، يرافق كافة مراحل القياس، لا يحقق للمحاسبة غايتها، خاصة إذا ارتبطت الحاجة إلى المعلومات بمعلومات عن فترات سابقة؛ كما لا يحقق للمعلومات المنتجة خاصية الموثوقية.

إن القياس المحاسبي يجب أن يُوظّف لخدمة تقديم المعلومات. وهذا يعني أنه يجب أن يوفّر معلومات تتمتع بالموثوقية والواقعية، لضمان انتفاع المستخدمين منها. والموثوقية تعني ضمناً أن المعلومات صحيحة، صادقة، خالية من الأخطاء، وقابلة للتحقق. والواقعية تعني أن المعلومات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالواقع الذي وُلِدت فيه، وهي تصوّره دون أيِّ تشويه يشوبُهُ. أي أنها تصوِّر حقائق موضوعية وليست مجرَّد أرقام صماء. وهذا كله يضمن فاعلية المعلومات المحاسبية.

هنا لا بد من الإشارة إلى أن كثيراً من منظِّري المحاسبة وجد فيها مجرّد مراحل عمل يتم إنجازها في مجرى عملية توليد المعلومات؛ فعرَّفها البعض على أنها تسجيل، وتبويب وتصنيف، وتلخيص وتشغيل للبيانات (ثم تقديم المعلومات). وما هذه إلاَّ مجرَّد مراحل عمل تمر فيها عملية القياس داخل كلِّ نظام معلومات محاسبي؛ وهي تستبق عملية تقديم المعلومات. من هنا جاء الخلط بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي، إلى درجة أن بعضهم وجد في المحاسبة نظاما للمعلومات. غير أن هذا الخلط بين مفهوم المحاسبة، كإطار معرفي، ومفهوم النظام المحاسبي، يقف عائقاً كبيراً أمام تطوير المعارف المحاسبية

وبناء نظرية المحاسبة. وهو ناجم عن عدم إدراك أو عن إغفال العلاقة بين الفكر والممارسة، أي بين النظرية والتطبيق، وعن عدم إدراك مدى تأثير الإطار الفكري في الممارسة العملية. وإذا كان النظام بحاجة إلى إطار معرفي فكري، فإن هذا الإطار يشمل، برأيهم، المصطلحات الضرورية لعمله – والتي يتم الاتفاق على مضمونها – والمبادئ والطرق والقواعد التي يتوجب عليه التزام بها، وليس ضروري أن يشمل فروضا ومجموعات متناسقة ومنسجمة من المفاهيم وأن يُبنى على أسس علمية منطقية.

ولكون النظام المحاسبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالممارسة العملية، في حين أن المحاسبة تشكل الإطار المعرفي له، فإنه لابد من التمييز بينه وبين المحاسبة. والمعايير التي يمكن استخدامها لهذا الغرض كثيرة كالهدف والوظائف وعلاقة كل منهما بالآخر، وغير ذلك. هذا التمييز ضروري لفصل مكونات الإطار الفكري عن مكونات الإطار العملي. عملية الفصل هذه تأتي في إطار عملية تجريد عقلي، لغرض عزل المسائل المرتبطة بالممارسة، والتي قد تتغير وتتبدل بتغير الزمان والمكان، عن المسائل المرتبطة بالأطر الفكرية التي يمكن اختبار مدى ثباتها زمنياً ومكانياً في مجرى عملية التوحيد.

استطرادا لما سبق، فإن هدف النظام المحاسبي في أي مشروع اقتصادي، هو إنتاج المعلومات المحاسبية، لتقوم الإدارة، بالتالي، بتقديمها إلى المستخدمين في البيئة المحيطة به. أما المحاسبة، لكونها أحد فروع المعرفة، فهي تهدف إلى إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات وليس إلى إنتاجها. ولا يقصد بالمستخدمين هنا مستخدمين محددين موجودين في بيئة عمل منشأة محددة وفي زمن محدد. فمصطلح مستخدِم هنا يؤخذ بمفهومه المطلق المجرد عن الزمان والمكان. في حين أن إنتاج المعلومات من قبل النظام المحاسبي يأتي لغرض إشباع الحاجات إلى المعلومات المحاسبية لفئات محددة من المستخدمين. هذه الحاجات محدودة هنا في إطار زمان ومكان محددين.

والنظام المحاسبي يجب عليه القيام بـــالوظائف التالية لغرض تحقيق هدفه في إنتاج المعلومات المحدودة في أطار زمان ومكان وحاجات محددة:

1. جمع البيانات من أماكن نشوئها بالوسائل المتاحة
2. إخضاع هذه البيانات لعمليات المعالجة لغرض تحويلها إلى معلومات
3. تأمين الحماية للبيانات والمعلومات في مراحل العمل المذكورة كافة

هذه الوظائف تختلف بطبيعة الحال عن وظائف المحاسبة، آنفة الذكر. وهذا يؤكد عدم تماثلهما.

وعندما يقوم النظام بتحقيق وظائفه المذكورة فإنه يحقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين. فهو إذاً أداة تحقق غاية المحاسبة على أرض الواقع. ففي مرحلة التسجيل الأوّلي يتم قياس كل حدث اقتصادي بمفرده، ثم توثيق نتائج هذا القياس في مستندات أوليَّة خاصة بكل حدث. ثم يتم توثيق بيانات هذه الأحداث

في سجل يومي خاص (دفتر اليومية). وعند إجراء علميات التلخيص يجري قياس مجموعات الأحداث المتجانسة خلال فترة محددة من الزمن. نتائج هذا القياس تُوثَّق في سجل خاص حسب أنواع الأحداث (دفتر الأستاذ). وعند تشغيل البيانات وإعداد القوائم المالية يتم قياس نتائج الأحداث وآثارها. ثم تُوثَّق هذه النتائج في القوائم والحسابات الختامية. وبمجرد الانتهاء من إعداد القوائم يكون نظام المعلومات المحاسبي قد حقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين. أما وظيفة نشر المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين فإن إدارة المشروع تقوم بإنجازها من خلال عرض القوائم على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، أولا، ثم نشرها في وسائل الإعلام المختلفة، ثانيا. وعليه فإن نظام المعلومات المحاسبي وإدارة المشروع مسخران لتحقيق وظائف المحاسبة في الواقع العملي. (انظر المخططات اللاحقة)

الشكل التالي يبين مراحل العمل المحاسبي التي ينفذها النظام لتحويل الأحداث الاقتصادية للمنشأة إلى بيانات ومعالجتها فيحولها إلى معلومات تحملها وسائل الإفصاح (القوائم المالية) إلى الإدارة التي تتولى مسؤولية توصيلها إلى المستخدمين ذوي المصالح مع المنشأة. وفي مجرى عمل النظام يكون قد حقق للمحاسبة الوظيفتين المذكورتين: القياس (في كافة مراحل العمل) والتخزين والتوثيق في الدفاتر والسجلات المحاسبية. وهو في عمله هذا يستقي من المعارف المحاسبية ما يساعده في انجاز المهام المطلوبة منه. إضافة إلى ما سبق، فإن العناصر المكونة لكلٍ من المحاسبة والنظام المحاسبي، مختلفة كثيراً عن بعضها. فالمحاسبة عناصرها مفاهيم، مصطلحات، فروض، مبادئ، طرق، وغيرها من مكونات المعرفة الفكرية. أما النظام المحاسبي فإن عناصره مجموعة من المكونات المادية والمعنوية

الأحداث الاقتصادية (لمنشأة ما)
النظام المحاسبي للمنشأة
ترجمة الحدث إلى أرقام (قياس كل حدث بمفرده)
البيانات
إعداد المستند وجمع البيانات والتسجيل في اليومية
قياس مجموعات الأحداث المتجانسة
ترحيل إلى دفتر الأستاذ (تلخيص البيانات)
مراحل العمل المحاسبي
قياس الآثار التي تتركها الأحداث في المنشأة
إعداد القوائم المالية (تجهيز المعلومات)
قرارات المستخدمين
المعارف المحاسبية
القياس المحاسبي
الإفصاح المحاسبي
توصيل المعلومات
مستخدمو المعلومات المحاسبية (ذوو المصالح مع المنشأة)

(تجهيزات، عنصر بشري، مستندات وسجلات، دليل حسابات، بالإضافة إلى آليات وتعليمات وقواعد عمل وغير ذلك). هذه المكونات تختلف وتتنوّع من نظام لآخر بتأثير عوامل متعددة: كالبيئة المحيطة بالمشروع (مستخدمون، بيئة طبيعية، اجتماعية، سياسية، الخ...) ومستوى التطور العلمي التقني المستخدم في نظام الإنتاج وفي النظام المحاسبي نفسه. في حين أن المحاسبة تتجرَّد عن كل هذه العوامل.

تتولى إدارة المشروع مهمة وضع النظام المحاسبي وتطويره وتغييره وتحديثه، حسب التغيرات الحاصلة في العوامل المذكورة. ولكنها لا تملك إمكانية تطوير وتغيير المعارف المحاسبية التي تتطور عبر الزمن من خلال تراكم المعرفة المحاسبية وتجدّدِها. من هنا فإن التغيرات التي تصيب النظام المحاسبي تكون متنوعة ومتجددة؛ وهو لذلك يجب أن يتَّسم بالمرونة. وهذا إلى حد بعيد ليس واقع الحال بالنسبة للمحاسبة، فتراكم المعرفة يحتاج إلى فترة زمنية طويلة نسبيا.

ولكن تجدر الإشارة إلى أنه رغم اختلاف المفهومين عن بعضهما البعض، فإنهما متلازمان تلازماً عضوياً، إذ لا وجود للمحاسبية كونها إطار معرفي، دون وجود أنظمة محاسبية. كما أنه لا وجود لأنظمة محاسبية دون وجود إطار فكري معرفي سليم. فالنظام هو نافذة الإطار المعرفي إلى الواقع العملي؛ وهو الذي يغني هذا الإطار من خلال اختباره صحة وسلامة المفاهيم النظرية وانسجامها مع الواقع العملي.

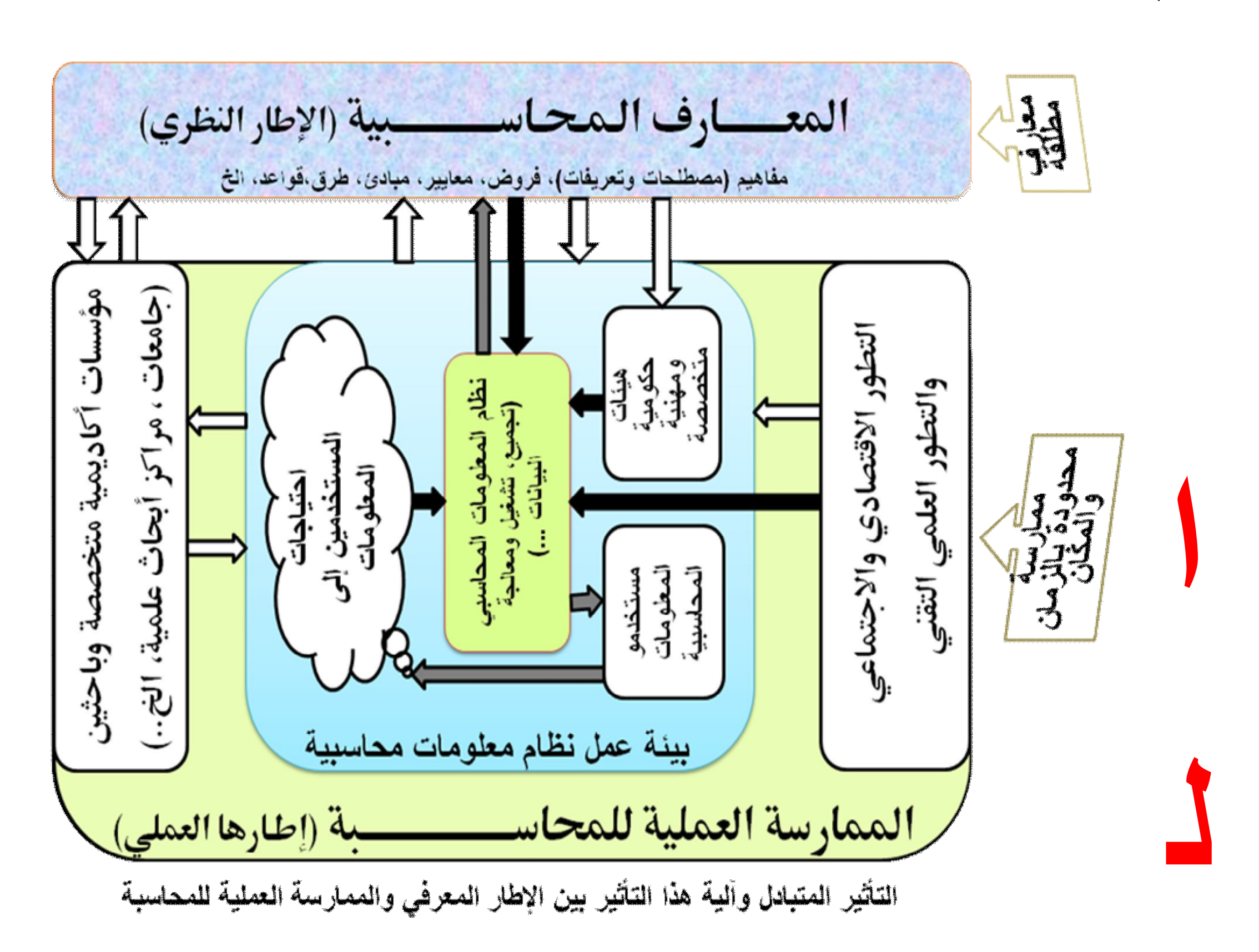
إن الفصل بين المفهومين المذكورين يحقق فائدة ملموسة لعملية تطوير المعارف المحاسبية لسببين:

أولاً: يتَّسم الواقع العملي بالتغيُّر والتبدُّل والتنوُّع بتأثير عوامل مختلفة، كالتطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، وانعكاسات هذه العوامل على أنظمة الإنتاج والأنظمة المحاسبة. لذلك فإن الجانب التطبيقي الذي يلتصق به النظام المحاسبي متغيِّر ومتبدِّل، في حين أن التوحيد المحاسبي يحتاج إلى الثبات ولو بشكل نسبي.

ثانياً: تتحكم جملة العوامل الذاتية والأحكام الشخصية في عملية تطوير الأنظمة المحاسبية، من خلال اقتراحات وتقديرات واجتهادات شخصية، تكون مفروضة عند تطوير النظام. في حين أن الأطر المعرفية الفكرية يجب ألاَّ تخضع لمثل هذه العوامل، لأنها تبعدها عن سمة الموضوعية والعلمية. وطبيعي أنه بقدر ما تكون هذه الأطر موضوعية بقدر ما تكون ثابتة غير متبدلة.

إن الفصل بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي يمكِّن من فصل ما هو متغير ومتبدّل عن ما هو ثابت لا يتغير بتغيُّر معطيات الواقع العملي. وهو بالتالي يمكِّن من البحث في توحيد الثوابت، وفي مقدمتها المفاهيم ومضامينها، قبل الخوض في توحيد الجوانب العملية.

استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف المحاسبة على أنها " مجموعة المعارف المتخصصة التي تستخدم في عمليات توليد المعلومات المحاسبية بهدف إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات". في حين أن النظام المحاسبي يمثل "مجموعة عناصر مادية ومعنوية، متكاملة، متناسقة، تستخدم المعارف المحاسبية بهدف إنتاج المعلومات المحاسبية" التي تستخدم، بدورها، لإشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات في بيئة عمل النظام. النموذج التالي يوضح العلاقة بين المحاسبة والنظام المحاسبي، ويكشف اتجاهات تأثير فئات مجتمع المعرفة المحاسبية في الفكر المحاسبي حيث يُبيِّن اتجاه الأسهم آلية التأثير بين تلك الفئات والإطار الفكري للمحاسبة



التأثير المتبادل وآلية هذا التأثير بين الإطار المعرفي والممارسة العملية للمحاسبة

فصل التاسع

الاطار الفكري المحاسبي

الإطار الفكري للمحاسبة Accounting Conceptual Framework

يهدف الإطار الفكري للمحاسبة إلى إيجاد إطار نظري يكفل تبرير استخدام الأساليب والإجراءات المحاسبية السائدة وتقييم الممارسات المحاسبية والتنبؤ بالآثار المترتبة على تطبيق إجراءات محاسبية جديدة ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هذا الإطار في عام 1976 كما يلي :

" يمثل الإطار النظري دستورا ونظاما متماسك من الأهداف والأسس المترابطة التي تؤدي إلى إيجاد معايير ثابتة قادرة على وصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية ، حيث تحدد الأهداف أغراض المحاسبة ، والأسس ما هي إلا الخلفية الفكرية التي ترتكز عليها المحاسبة وتهدف إلى المساعدة على اختيار الأحداث التي تتم المحاسبة عنها وكيفية قياس تلك الأحداث والوسائل الكفيلة بتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة ،

وتعتبر المفاهيم من هذا النوع أساسية نظرا لأن المفاهيم الأخرى تنبع منها كما أن تكرار الإشارة إلى تلك المفاهيم تعتبر ضرورية لوضع وتفسير وتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقرير ."

إن الإطار الفكري للمحاسبة ووفقا لوجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية يهدف إلى التالي:

1- مساعدة مجلس معايير المحاسبة المالية على إصدار المعايير المحاسبية.

2- تقديم خلفية فكرية يتم من خلالها معالجة المشاكل المحاسبية المختلفة في حالة عدم توافر معايير بشأنها.

3- الحد من الاجتهادات والأحكام الشخصية عند إعداد القوائم المالية .

4- تعزيز قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة وذلك من خلال تخفيض عدد البدائل المحاسبية .

على ضوء ما سبق فإن **عناصر الإطار الفكري للمحاسبة** تتمثل في:

* قائمة بأهداف القوائم المالية .
* قائمة بالفروض والمفاهيم النظرية للمحاسبة والتي ترتبط بالفروض البيئية وطبيعة الوحدة المحاسبية.
* قائمة بالمبادئ المحاسبية والموضوعة على أساس الأهداف والفروض والمفاهيم المحاسبية.
* مجموعة متكاملة من الأساليب المحاسبية المشتقة من المبادئ المحاسبية .

إن جميع هذه العناصر تشكل مجموعة مترابطة ولا يجب النظر لأحد عناصرها بمعزل عن العناصر الأخرى وتعتبر مهمة تحديد وتطوير هذه العناصر من أصعب مهام المحاسبة وأكثرها تحديا ومما زاد في

تعقيد هذه المهمة هو عدم وضوح ودقة المصطلحات المحاسبية الشائعة في أدبيات المحاسبة والتي أشار إليها Littleton كما يلي:

" عادة ما يتضمن كل كتاب على خليط من البديهيات ، الأعراف ، التعميمات ، الطرق ، القواعد ، الفروض ، الممارسات ، الإجراءات ، المبادئ والمعايير وكل هذه المصطلحات لا يمكن أن تكون مرادفات ."

الاطار المفاهيمي للنظرية

الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

يشتمل الإطار الفكري لأي علم على العناصر التالية: (الأهداف – المفاهيم – الفروض – المبادئ) ويتكون الإطار المفاهيمي من كل من الأهداف والمفاهيم ، أما البناء الرسمي للنظرية فيتكون من الفروض والمبادئ .

*تعريف الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة :

الإطار المفاهيمي هو عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم .

THE CONCEPTUAL FRAMEWORK IS A COHERENT SYSTEM OF INTERRELATEDOBJECTIVESAND FUNDAMENTALS THAT IS EXPECTED TOLEAD TO CONSISTENTSTANDARDS OBJECTIVES GIVE DIRECTION, AND CONCEPTS ARE TOOLS FOR SOLVINGPROBLEMS .

أي أن الإطار المفاهيمي يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي :-

1. يعتبر أساس منطقي للتوصل إلي مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية .
2. يعتبر أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية كما يساهم في تضييق شقة الخلاف في الممارسات العملية .
3. المواجهة المنطقية والسريعة لعدة قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المسقبل ،وفيما يتعلق العناصر الأساسية للإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة فهي كما يلي :

v المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية .

v المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية .

v المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية .

v المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية .

v المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية .

أولاً: المفاهيم الخاصة بالأهداف : -

من المعلوم أن المحاسبة هي نشاط خدمي، وأن المنتج النهائي لهذا النشاط هو مجموعة من التقارير المالية التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة وخارجها، وبالتالي فإن أهداف المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية لهذه التقارير ، كما أنه من المعلوم أن هذه الأطراف هي : -

v إدارة المنشأة وما يتبعها من محاسبين ومراجعين (المسئولة عن إعداد التقارير و توصيلها إلي أصحاب المنشأة) .

v مهنة المحاسبة والمراجعة (المسئولة عن فحص وتدقيق هذه التقارير وعن تحديد وتطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة) .

v مستخدمي التقارير المالية (المستفيدين منها خارج المنشأة).

اتجاهات تحقيق الأهداف :-

إن من أهم المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية، تنشأ من احتمالات تعارض وجهات النظر الثلاثة، وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة على أخرى .

1- وجهة نظر إدارة المنشأة كانت الوجهة الغالبة في تحديد أهداف المحاسبة، حيث كان إعداد التقارير المالية محكوماً بمدي استعداد المنشأة وقدرتها على الإفصاح ، وبالتالي كان الهدف الأساسي للتقارير المالية هو الإفصاح عن مدي وفاء الإدارة بالتزاماتها ومسئولياتها اتجاه أصحاب الأموال .

2- وجهة نظر المراجع الخارجي فقد على أهداف المحاسبة ، وأصبح الهدف من التقارير المالية هو إظهار مدي عدالة الإفصاح ومدي اتفاقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف علىها ، أي أن الاهتمام الأساسي أصبح يركز على إنتاج تقارير مالية تتسم بالموضوعية ومستندة على مبادئ المحاسبة المتعارف علىها، بغرض حماية المراجع الخارجي من أية مسئولية قد يتعرض لها .

3- وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة حالياً في تحديد أهداف المحاسبة وهو ما يعرف بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات، لأن الهدف الرئيسي من التقارير المالية يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير، بحيث يقع على عاتق كل من المنشأة ، والمهنة مسئولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات .

وقد يكون مستخدمي التقارير المالية من داخل المنشأة أو خارجها ، في فالاستخدامات الداخلية للتقارير المالية هي استخدامات تتعلق بإدارة المنشأة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وهي استخدامات محددة ومعروفة ولا تثير مشكلة في مجال تحديد الأهداف ،لأن إدارة المنشأة تستطيع تصميم وتشغيل نظام المعلومات طبقاً لاحتياجاتها .

أما بالنسبة للمستخدمين الخارجيين فإن بعضهم قد تكون لهم القدرة على الحصول على هذه المعلومات طبقاً لاحتياجاتهم، ومن أمثلة هذه المجموعة (مصلحة الضرائب، البنوك والمنشآت المالية، السلطة المشرفة على سوق الأوراق المالية، النقابات العمالية، إلخ .....) .

أما المجموعة الأخرى من مستخدمي تلك التقارير فهي تلك التي لا يتوفر لها القدرة ، لكي تملي احتياجاتها من المعلومات على إدارة المنشأة ، فبالنسبة لهذه المجموعة تعتبر التقارير المالية التي تعدها الإدارة هي المصدر الأساسي للحصول على المعلومات التي يحتاجونها عن المنشأة .

* أهداف التقارير الماليـــــــــــــة : -

إن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام يثير الكثير من التساؤلات أهمها:-

- من هم المستخدمون الخارجيون للتقارير المالية ذات الغرض العام ؟
- هل هناك احتياجات مشتركة لهم وما هي طبيعة هذه الاحتياجات ؟
- ما هي درجة الوعي والإدراك والجدية المفترضة لدي هؤلاء المستخدمين ؟
- إلي أي مدي يمكن مقابلة هذه الاحتياجات ؟
- ما هو الإطار العلمي الملائم لمقابلة هذه الاحتياجات ؟

ولدراسة هذه التساؤلات والإجابة عنها، فإن ذلك يتطلب دراسة كل من :-

v الظروف البيئية المحيطة باستخدام التقارير المالية .

v أهم الفئات المستخدمة للتقارير المالية .

v محدودية استخدام المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية .

1- الظروف البيئية وأثرها في تحديد أهداف التقارير المالية :

v تؤثر الاعتبارات الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية القائمة، ففي المجتمعات ذات الاقتصاد الحر حيث توجد أسواق مالية متطورة ونشطة للتبادل .

v يتخذ الأفراد يتخذون قراراتهم الاقتصادية بما يحقق التخصيص الأمثل لمواردهم.

v تلعب الأسواق دوراً رئيسياً في توجيه المدخرات نحو الاستثمار في الوحدات التي تستخدم الموارد بدرجة أكبر من الكفاءة والفاعلية ، ومما لا شك فيه أن توفير هذه المعلومات سوف يزيد من كفاءة هذه الأسواق في تخصيص الموارد وعليه فإنه طبقاً لمقتضيات الظروف البيئية يمكن القول أن الهدف الأساسي للتقارير المالية هو توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي هذه المعلومات الذين يتخذون القرارات الاقتصادية .

2- فئات مستخدمي التقارير المالية :

v يمكن تحديد احتياجات مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، ذات الاستخدام العام وفي نفس الوقت تتضمن معلوما ملائمة لهذه الاحتياجات المشتركة لهم مثل (المستثمرون الحاليين والمرتقبون، المقرضون الحاليين والمرتقبون، الموردون والعملاء والعاملون) .

v المستثمرون الحاليون ينظرون إلي التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات التي تساعدهم على استمرارية حيازتهم للحقوق التي يمتلكونها في المنشأة ، وقدرة الإدارة الحالية للمنشأة على تصريف أمورها، كما أن المستثمرون المرتقبون ينظرون إلي التقارير المالية لغرض تحديد حجم وطبيعة التدفقات النقدية التي يتوقع أن تؤول إليهم .

v المقرضون الحاليين والمرتقبون ينظرون إلي التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات التي تساعدهم على فهم أوضاع المنشأة من حيث منح الائتمان والضمانات ومعدل العائد وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق أي بمعني تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية تضمن لهم حقوقهم ، .

v تنصب اهتمامات الموردين والعملاء والعاملين، حول مدي ربحية علاقاتهم الحالية والمرتقبة مع المنشأة ، وقدرة المنشأة على الاستمرار في تحقيق احتىاجات هذه الفئات وتوليد تدفقات نقدية وضمان استمراريتها .

3- وفيما يتعلق بمحدودية المعلومات التي توفرها التقارير المالية:
v أن التقارير المالية لا يمكنها توفير كل المعلومات اللازمة عن التغيرات والأحداث التي تعد على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي هذه التقارير.
v أن المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير هي معلومات تتعلق بأحداث تاريخية وقعت فعلاً مما تستوجب إجراء التحليلات والتنبؤات اللازمة بشأنها .
v ليس بمقدور المحاسبة الفصل بين أداء الإدارة وبين أداء المنشأة، لأن نجاح أو فشل المنشأة إنما يتوقف على كثير من المتغيرات الخارجية ، والتي لا يكون لإدارة المنشأة القدرة على السيطرة أو التأثير علىها ، وعلىه فإن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تقتصر على تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة .
v التقارير المالية ذات الغرض العام لا توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس آثارها المالية، وبالتالي فإنها لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الاجتماعية وكذلك المخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية .

هذا وقد بذلت عدة محاولات لتحديد أهداف القوائم المالية كان أهمها المحاولة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام م1971م ، حيث تم تكوين لجنة عرفت باسم لجنة تروبلود (true blood) وحددت فيه 12هدفاً للقوائم المالية كانت الأساس الذي بنيت علىه الكثير من الآثار المحاسبية الواضحة كما يلي :-
ü الهدف الأول : إن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات .
ü الهدف الثاني : خدمة الطائفة التي ليس لديها القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة مما يجعلها تعتمد على القوائم كمصدر أساس لتوفير المعلومات .
ü الهدف الثالث : توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل عقد المقارنات وعمل التنبؤات وإجراء التقييمات للتدفقات النقدية المتوقعة .
ü الهدف الرابع : هو إمداد مستخدمي هذه القوائم بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات وعقد المقارنات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل .

أي أن هذا الهدف يشير إلي أن تدفقات الدخل تعتبر أساس أفضل للتنبؤ وعقد المقارنات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل .

ü الهدف الخامس : هو توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفؤ ((efficient والفعال ((effective للموارد الاقتصادية المتاحة، أي أن هذا الهدف يشير إي الحاجة لتقييم أداء الإدارة نحو الاستخدام الأمثل للموارد وليس مجرد مسؤليتها التقليدية تجاه صيانة وحماية الأصول .

ü الهدف السادس : توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث التي تساعد في التنبؤ ،والمقارنة، والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل .

ü الهدف السابع : تقديم قائمة للمركز المالي تكون مفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة و التقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، ولتحقيق ذلك يلزم التقرير في هذه القائمة عن دورات النشاط غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد وأن تكون القياسات على أساس القيم الجارية، كذلك يحدد الهدف بأن يكون التبويب لعناصر الأصول والخصوم على أساس درجة السيولة التي يتمتع بها العنصر .

ü الهدف الثامن : تقديم قائمة بالدخل الدوري بحيث يمكن الاعتماد علىها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم بقدرة المنشأة على تحقيق الدخل في ا لمستقبل ، أي أنه يلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات النشاط المكتملة، وكذلك تقدير نتائج النشاط للدورات غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد ، كما يلزم التقرير عن التغيرات التي طرأت على القيم الواردة في قائمة المركز المالي .

ü الهدف التاسع : تقديم قائمة بالنشاط المالي بحث يمكن الاستفادة منها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم للقدرة الإيرادية للمنشأة، ويلاحظ هنا أن دورات النشاط المالي تعتبر أقصر دورات النشاط إذا ما قورنت بدورات نشاط أخري كدورات الحصول على الأصول الثابتة واستخدامها ، أي أن هذه القائمة يتم التقرير فيها عن وقائع متعلقة بالعمليات والأحداث ذات الآثار النقدية المتحققة فعلاً أو وجود احتمال كبير في تحققها .

ü الهدف العاشر : تقديم قائمة بالتقديرات المالية المتصلة بالمستقبل ، إن مثل هذه القائمة تساعد على التنبؤ بتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة خدمة لمستخدمي القوائم المالية.

ü الهدف الحادي عشر : توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ومدي فاعلىتها لتحقيق أهداف التنظيم .

ü الهدف الثاني عشر : هو التقرير عن تلك الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ، والتي يكون لها أثر على المجتمع، ومن الطبيعي أن تكون هذه الآثار قابلة للقياس الكمي حتى يمكن التقرير عنها ويعتبر هذا الهدف إشارة صريحة إلي المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية .

v وفي وقت لاحق قام مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز وبجهود إضافية وقدم قوائم أخرى هي -:

1. قائمة لبيان القيمة المضافة وكيفية توزيعها على عوامل الإنتاج .
2. قائمة لبيان شؤون العمالة خاصة فيما يتعلق بالإنتاجية والكفاية والعلاقات الصناعية .
3. قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة كالإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية .
4. قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي والتي تمت بعملات أجنبية والمتعلقة بالإقراض والاقتراض .
5. قائمة لبيان التوقعات المستقبلية لمستويات الأرباح والعالة والاستثمار.
6. قائمة لبيان أهداف النشاط .

v وفي مجال تحقيق تلك الأهداف قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بنشر إصدارين الأول في نوفمبر 1978م ، يتعلق بأهداف التقارير المالية في المشروعات التجارية، والثاني في ديسمبر 1980م ويتعلق بأهداف التقارير في المشروعات غير التجارية أو التي لا تهدف إلي تحقيق الربح كما يلي :-

* الأول : الأهداف في الوحدات أو المشروعات التجارية (الاقتصادية) : -

1. توفير المعلومات التي تفيد مستخدمي القوائم المالية في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية الخاصة بهم .
2. توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية ، فالمستثمرون الحاليين والمرتقبون والدائنون يهمهم الحصول على تدفقات نقدية متمثلة في الأرباح الموزعة والفوائد على السندات .
3. توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والإلتزامات، إن هذه المعلومات سوف تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم على تحديد مواطن القوة والضعف واحتمالات مواجهة حالات العسر المالي .
4. توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها، حيث يعتمد تقييم أداء المنشأة على مقاييس الربح الدوري ومكوناته، وهنا نجد أن مقاييس الربح المعدة طبقاً لمبدأ الاستحقاق تعطي مؤشراً أفضل لأداء المنشأة لأنه يربط بين المجهودات والإنجازات، وبالتالي يعتبر أساساً سليماً للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة .
5. توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والأعباء وتدفق الأموال الصادرة والواردة .

6. توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها وتحديد مسئولياتها ومدي نجاحها في المحافظة على موارد المنشأة .

7. توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة التي ترى أهميتها لمستخدمي التقارير بغرض زيادة المنفعة التي تتضمنها.

* الثاني : الأهداف في الوحدات غير الاقتصادية : -

1. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة في مجال ترشيد القرارات للذين يقومون بتدبير الموارد المالية .

2. يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمقدمي الأموال الحاليين والمرتقبين للوقوف على مدى قيام الإدارة بمسئولياتها وتقييم أدائها ، مما يلزم التقدير بصفة خاصة عن مدي التقيد بالحدود المفروضة على استخدام الموارد، كما يلزم الإفصاح عن مدي نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف .

3. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الإلتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة وكذلك عن التغيرات التي طرأت عليها، .

4. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية، مما يتعين الإفصاح عن التغيرات التي تحققت في صافي الموارد ويعتبر أساس الاستحقاق هو الأساس الملائم لقياس التغيرات الموجبة والسالبة لموارد الوحدة

5. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه استخداماتها .

6. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تتعلق بأي إيضاحات أو ملاحظات تري إدارة الوحدة أنها تساعد مستخدمي التقارير في اتخاذ قراراتها .

ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية :

v الوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي، وقد تختلف طبيعتها من عدة أوجه، فمن حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال .

v وحيث النظام فقد تتمثل الوحدة المحاسبية في اعتماد من المال المخصص لمواجهة غرض معين، أو قد تتمثل في فرع أو شركة قابضة أو تابعة أو تتمثل في الاقتصاد القومي .

v تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعي إليه، فمنها من يهدف إلي الربح، أو لا تهدف إلي

ذلك ، ومنها من يهدف إلي أغراض اقتصادية أخري، ونظراً لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية تتعدد المفاهيم الخاصة بها على النحو التالي :

1- مفهوم حقوق الملكية :-

ليس هناك خلاف حول أن الوحدة المحاسبية هي شخصية مستقلة ، ولكن الاختلاف حول طبيعة هذه الشخصية ، وطبقاً لمفهوم حقوق الملكية تعطي الأهمية لعنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساس في مدي نجاح أو استمرار المشروع ، ويشير هذا المفهوم إلي المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص ، وفيما يلي أهم النتائج المترتبة على ذلك :-

§ بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول ملكاً لصاحب المشروع وليست ملكاً للمشروع.

§ بالنسبة للخصوم : تعتبر الخصوم التزامات على صاحب المشروع وليست التزامات على المشروع.

§ بالنسبة لمعادلة الميزانية: يكون التركيز على حقوق أصحاب المشروع وتكون معادلة الميزانية كالآتي :

(حقوق الملكية= الأصول – الخصوم)

§ بالنسبة للإيرادات : تمثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال .

§ بالنسبة للمصروفات : تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال .

§ بالنسبة لنتائج الأعمال: يتم تحديد نتائج الأعمال عن طريق مقارنة المركز المالي في بداية ونهاية الفترة المحاسبية .

ومن الجدير بالذكر أن الربح طبقاً لوجهة نظر حقوق الملكية (أصحاب المشروع) هو ربح شامل أو أياً كان مصدره بعد تغطية كافة عناصر ا لتكاليف ، وبصفة خاصة الفائدة التي تتحملها المنشأة نتيجة للاقتراض ، وكذلك الضرائب على الأرباح ، كما تعتبر التوزيعات في حكم المسحوبات مما يؤدي إلي تخفيض حقوق الملكية .

2. مفهوم الشخصية المعنوية :-

v يعني هذا المفهوم أن المشروع له شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته وله ذمة مالية يمكنه التملك والتقاضي منفصلاً عن الذمة المالية للمالكين .

v ساد هذا المفهوم في الفكر المحاسبي منذ أوائل القرن العشرين، بعد زيادة عدد وحجم شركات الأموال، حيث يستوي رأس المال المقترض مع رأس المال المملوك من حيث فاعليته في تحريك النشاط، فضلاً عما نجده من تجزئة رأس المال المملوك والمقترض، وسهولة تداوله في سوق الأوراق المالية .

v كثرة عدد الأشخاص أصحاب المصلحة في الوحدة المحاسبية ، وتغيير هويتهم في بشكل مستمر مما يجعل قيامهم جميعاً بمهام الإدارة أمراً مستحيلاً، أي أن مفهوم الشخصية المعنوية يأخذ بوجهة نظر الإدارة .

وفيما يلي أهم النتائج التي تترتب على ذلك : -

v بالنسبة للأصول: تعتبر الأموال أو الموارد التي يستخدمها المشروع في نشاطه هي ملك المشروع باعتباره شخصية معنوية، وأن أصحاب المشروع لهم الحق على هذه الأصول متمثلاً في الأرباح عند تقديرها أو التصفية عند الانقضاء، كما أن المقرضين (حملة السندات) لهم الحق على هذه الأموال متمثلاً في العوائد المحققة لهم والمتفق على تحديدها .

v بالنسبة للخصوم: تعتبر أموال والتزامات على المشروع ، ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع .

v بالنسبة لمعادلة الميزانية: تعتبر معادلة الميزانية تعبيراً عن وجهة نظر الإدارة فهي الوكيل عن أصحاب الحقوق في المشروع ، وتأخذ الشكل التالي : (مجموع الأصول = مجموع الخصوم) .

(مجموع الأصول = مجموع الحقوق بما في ذلك الالتزامات أو أوجه الاستخدام للأموال = مصادر الأموال).

v بالنسبة للإيرادات: تعتبر الإيرادات هي مجموع القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، فهي تدفقات دخل موجبة ، وليس مجرد تغيرات في حساب رأس المال .

v بالنسبة للمصروفات: تعتبر المصروفات هي تكلفة الحصول على الإيرادات ، أي المجهودات التي بذلت للحصول على الإيرادات مما يعني وجود العلاقة السببية بينهما ، فهي تدفقات دخل سالبة .

v بالنسبة لنتائج الأعمال: تعتبر محصلة المقابلة بين الإيرادات والمصروفات ، وليست مقارنة صافي الأصول بين تاريخيين متعاقبين ، أي أن الهدف قد أصبح الحكم على مدي كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها . من قبل المساهمين والمقرضين ،

ويلاحظ على النتائج السابقة ما يلي :-

v أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي.

v وهناك العديد من الممارسات المحاسبية التي تعتمد في تأصيلها العلمي على اختيارنا لمفهوم معين دون

الأخر، فمثلاً يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية لأنها تؤدي إلي قياس أفضل للدخل الدوري، في حين أن طريقة الوارد أولا صادر أولاً FIFO تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) لأنها تحقق قيماً لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي أكثر تعبيراً عن القيم الجارية لهذه الأصول .

v التقييم الأصول يمكن القول أن وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) تتفق أكثر مع استخدام القيم الجارية، في حين أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تتفق أكثر مع استخدام أساس التكلفة التاريخية ، ولعل من أهم النتائج المترتبة على الأخذ بمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية، هو ذلك الأثر الناتج عن تحديد مفهوم الربح والعناصر المكونة له، فمثلاً قد يقصد بمفهوم حقوق الملكية (أصحاب المشروع) أصحاب الأسهم العادية والممتازة، وقد يقصد به أصحاب الحقوق المتبقية (الأسهم العادية) لأن هذا الاختلاف له تأثير على مفهوم مكونات الربح المحاسبي، فالربح من وجهة نظر حملة الأسهم أشمل من الربح من وجهة نظر أصحاب الحقوق المتبقية لأن الربح من وجهة النظر الأخيرة تعتبر توزيعات الأسهم الممتازة تكلفة يتعين استلامها قبل الوصول إلي الربح الصافي ،. وعلى العكس من ذلك قد يتسع مفهوم حقوق الملكية بحيث يشمل المستثمرين على اختلاف طوائفهم مثل حملة الأسهم العادية، حملة الأسهم الممتازة، حملة السندات أو أصحاب القروض طويلة الأجل، وفي هذه الحالة يعتبر الربح الصافي هو الربح الذي يتم التوصل إليه قبل خصم فوائد السندات أو فوائد القروض طويلة الأجل حيث يعتبر في هذه الحالة توزيعاً للربح وليست من عناصر المصروفات،. وأخيراً نجد أن من أشمل التفسيرات لمفهوم الشخصية المعنوية هي تلك التي تركز على المنشأة ككل وليس على الإدارة حيث ينظر إلي الوحدة المحاسبية على أنها تنظيم اجتماعي يسعى لتحقيق مصالح أطراف عديدة تتمثل في الملاك، المقرضين، الحكومة، العاملين ، الإدارة، المجتمع، أي أنه نواة المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية .

3. مفهوم الإعتمادات أو الأموال المخصصة :-

v يعتبر هذا المفهوم التفسير المناسب لطبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري والحكومي للدولة.

v أن الوحدة الإدارية ليست ذات شخصية معنوية مستقلة بدليل أن الفائض أو العجز في أموال الوحدة يتم تسويته عن طريق الخزانة العامة.

v لا توجد علاقة السببية بشكل قاطع بين الإيرادات والمصروفات كما ليست للوحدة الإدارية رأس مال بالمفهوم التجاري المألوف ، وفيما يلي أهم النتائج المترتبة على الأخذ بهذا المفهوم : -

v بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية: تعرف الوحدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين، بموجب قيود محددة على قيمة كل مصروف ومجال إنفاقه ، فهي بذلك مجرد اعتماد مالي .

v بالنسبة للأصول: هي مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال محدد، فهي عبارة عن إيرادات مستحقة .

v بالنسبة للخصوم : وهي تتمثل في الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة ، فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقاً للقيود الموضوعة على المصروف ومجال إنفاقه .

v بالنسبة لمعادلة الميزانية: حسب التعريفات السابقة تكون :

(الإيرادات المقرر تحصيلها (إيرادات مستحقة) = الاعتمادات المخصصة (مصروفات مستخقة).

v بالنسبة للإيرادات والمصروفات: تمثل إيرادات الوحدة ذلك الجزء من الإيرادات الذي تم تحصيله من الإيرادات المقررة، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه فعلاً من الإعتمادات المخصصة .

v بالنسبة لنتائج الأعمال: يركز المفهوم على مدي التزام الوحدة المحاسبية وتقيدها بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة حسب الإعتمادات .

ثالثاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :-

تعرضنا فيما سبق إلى تحديد أهداف التقارير المالية بإعتبارها نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات، حيث أن تحديد الأهداف يؤدي إلي تحديد وتقييم البدائل المحاسبية التي يتم المفاضلة بينها لاختيار أفضل الطرق والأساليب المناسبة للقياس والإفصاح .

كما أنه بعد تحديد مفاهيم الوحدة المحاسبية، يلزم الأمر تحديد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية :

v " تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة "، أي جودة المعلومات المحاسبية تتحدد في ضوء :

- ملائمة المعلومات . relevance

- درجة الثقة . reliability

v وفي المقابل هناك خصائص أخري تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي التقارير) مثل :

§ مجال استخدام القرارات وطبيعة المشكلة التي يواجهها .

§ طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجونها .

§ طبيعة النموذج القراري المستخدم .

§ مقدار ونوعية المعلومات المتوفرة .

§ قدرة متخذ القرارات على تحليل المعلومات .

§ مستوي الفهم والإدراك المتوفر لدي متخذ القرار .

v هناك علاقة متداخلة بين الخصائص الذاتية للمعلومات وبين خصائص مستخدمي هذه التقارير ، فبالنسبة للخصائص الذاتية للمعلومات فإنه يتفرع منها خصائص فرعية أهمها:-

§ قدرة المعلومات على التنبؤ والتقييم .

§ أن تعبر المعلومات بصدق عن الأحداث والظواهر التي وقعت .

§ أن تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات بمعني أنه بالإمكان التحقق من سلامتها مما يتطلب قدراً كبيراً من الحياد في مجال القياس والإفصاح .

§ أن تكون قابلة للمقارنة وما يتطلبه ذلك من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية ،وعادة تتم هذه المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية أو المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية المختلفة .

§ توقيت إعداد المعلومات أي إعداد المعلومات بحيث تصل إلي مستخدميها في الوقت المناسب .

* مفهوم الملاءمة والثقة :-

يقصد بالملائمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات .

وبتطبيق مفهوم الملاءمة على التقارير المالية، فإن التقارير الصادرة سوف تعمل على تكوين توقعات عن النتائج المتعلقة بالفترة المستقبلية استناداً على أحداث الماضي والحاضر ، أما إذا كان لدي مستخدمي التقارير توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات ، فإن ملائمة هذه المعلومات تعني في هذه الحالة قدرتها على تعزيز (SONFIRMATION)التوقعات الحالية أو أحداث تغيرات في هذه التوقعات وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المحاسبية معلومات ملائمة لأنها أدت إلي تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة وهناك ثلاث مقومات لخاصية الملاءمة هي :

v القدرة على التنبؤ بالمستقبل .

v القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات السابقة .

v التزامن (التوقيت الملائم) .

v وفيما يتعلق بالمفهوم الأول يجب أن تكون المعلومات قادرة على تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي إلي تصحيح أو تعزيز توقعاته الحالية .

v وفيما يتعلق بمفهوم التقييم الارتدادي فيقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدي صحة التوقعات السابقة ، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات ، فمن المعلوم أن الوقوف على نتائج الماضي وتقييم اتجاهاتها سوف يكون مفيداً بالتنبؤ نحو المستقبل ، ومن أمثلة المعلومات المحاسبية التي تتميز بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية، وفي نفس الوقت لها قدرة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل سوف نجدها في التقارير المرحلية INTERIM REPORTSوالتقارير القطاعية SEGMENTAL REPORTING ،حيث أثبتت الدراسات الميدانية قدرة فاعلىة هذه التقارير في مجال تخفيض درجة عدم التأكد.

v أما بالنسبة لمفهوم التزامن (التوقيت الملائم) فيقصد به توفير المعلومات في حينه أي قبل أن تفقد أهميتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، وبالتطبيق في مجال التقارير المالية هناك جانبان لخاصية التوقيت:-

- دورية التقارير بمعني طول أو قصر الفترة التي يلزم إعداد تقرير عنها .
- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ إصدار هذه التقارير .

* مفهوم الثقة :-

مفهوم الثقة يقصد بها أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد علىها و ترتكز على ثلاث مقومات هي :-

v الصدق في التعبير .

v إمكانية التثبت من المعلومات .

v حيدة المعلومات .

v ويقصد بمفهوم الصدق هو وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي فمثلاً يتم الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، فخاصية

الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:-

- التحيز في سياسة الحيطة والحذر .
- التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة .

v وفيما يتعلق بمفهوم التحقق والتثبت من المعلومات فهي التعبير المرادف والمستخدم حالياً في مجال المحاسبة والمعروف بشرط الموضوعية التي يجب أن تتوافر في أي قياس علمي ، بمعني أن النتائج التي يتوصل إليها الشخص المعين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل باستخدام نفس الأساليب .

إن خاصية التثبت تحقق لنا تجنب التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها لا تضمن لنا صحة الطريقة المستخدمة في القياس، فالمعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين وصادق للقواعد المحاسبية المتعارف علىها، وبالتالي يكون هناك تماثل كبير في النتائج التي يتم التوصل إليها مختلف المحاسبين، إلا أنه قد لا تكون هذه النتائج صادقة أو معبرة عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها .

v وفيما يتعلق بحيدة المعلومات فهي ترتبط بمستوى الأجهزة المسئول عن تنظيم السياسة المحاسبية (أي وضع معايير المحاسبة) ثم مستوى المسئولين عن إعداد التقارير المالية .

v وفيما يتعلق بحيدة المعلومات فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية ، بهدف التوصل إلي نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات ، وبمعني آخر أن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات .

وأخيراً من الجدير بالذكر أن التطبيق الشائع لسياسة الحيطة والحذر ينتج عنه تشويه للأرقام المحاسبية مما يتعارض بشكل صارخ مع متطلبات خاصية الملاءمة، لأن سياسة الحيطة والحذر هي نوع من التحيز في القياس المحاسبي وهو أمر يتعارض مع حيدة المعلومات ولا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير، كما تتعارض مع خاصية الثبات، كما ينتج عنها قياسات غير دقيقة للدخل الدوري للوحدة المحاسبية، ونظراً لأهمية خاصية الملاءمة والثقة في الإطار المفاهيمي، فإنه من المتوقع أن تفقد سياسة الحيطة والحذر في النموذج المحاسبي المعاصر أهمها :-

* القيود على استخدام الخصائص النوعية : –

هناك احتمالات للتعارض بين الخصائص النوعية التي سبق شرحها فمثلاً قد ينشأ التعارض فيما يلي :–

v التعارض بين التوقيت الملائم وبين القدرة التنبؤية للمعلومات حيث أن السرعة في إعداد المعلومات قد تكون على حساب الدقة والاكتمال .

v التعارض بين الصدق في التعبير وبين إمكانية التثبت من المعلومات ، وكمثال على ذلك نجده في استخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة لغرض قياس القيم الجارية فمن المعروف أن الأرقام القياسية ما هي إلا متوسطات قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية ، إلا أنها في المقابل تتمتع بدرجة عالية من الحياد في التطبيق .

v التعارض بين ملاءمة المعلومات وبين الثقة فيها ، وكمثال على ذلك اتباع أساس التكلفة التاريخية حيث تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أنها تمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.

v وفي جميع الأحوال يجب مراعاة توفر الحد الأدنى من الخصائص المذكورة في المعلومات المحاسبية، فمن المعروف أن الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي هو إعطاء أقصي أهمية لعامل الثقة للمعلومات التي ترد في صلب القوائم المالية، حتى لو كان ذلك على حساب مدي ملائمة هذه المعلومات .

v ليس كل المعلومات الملائمة أو الموثوقة فيها تعتبر معلومات مفيدة لأن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر ، كما قد تكون تكلفة الحصول على ها أكبر من العائد المتوقع، أي أنه يجب إخضاع الخصائص النوعية المذكورة لنوعين من الاختبار هما :–

– اختبار مستوي الأهمية النسبية .
– اختبار التكلفة والعائد .

v فبالنسبة لمستوي الأهمية النسبية ، تعتمد المعلومات على اعتبارات كمية ونوعية أو على خليط منهما، والسؤال إلى يثور ما هو حجم البند وما هي درجة تأثيره بصورة منسوبة إلي المستوي الذي يعتبر عادياً أو منسوباً إلي بند آخر أو منسوباً إلي مجموعة من البنود ذات الصلة ، كما يوجد ارتباط وثيق بين الملاءمة وبين الأهمية النسبية، لأن المعلومات التي لا ترتبط بأهداف التقارير المالية لا تعتبر مهمة، وهناك ارتباط آخر بين خاصية الثقة وبين الأهمية النسبية ، لأن أخطاء القياس غير المهمة لا تؤثر على الثقة في مجال المعلومات .

v وبصفة عامة يمكن القول أن البند يعتبر ذو أهمية نسبية إذا أدي حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلي التأثير على متخذ القرار ، وهذا الأمر بطبيعته يعتمد بصفة أساسية على طبيعة البند المتعلق بالمعلومات المالية، فمثلاً يمكن القول أنه إذا بلغ نشاط معين من أنشطة المنشأة ما قيمته 10% من إيرادها فإن هذا النشاط يعتبر قطاع متميز ويلزم التقرير عن نتائجه بصورة منفصلة .

v أما فيما يتعلق بموضوع التكلفة والعائد فإن القاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا كانت منفعتها تزيد عن تكاليفها، فاختيار التكلفة والعائد ما هو إلا نوع من دراسة الجدوى التي تطبق على إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية ، وتشمل عادة تكاليف المعلومات المحاسبية عناصر متعددة مثل تكاليف تجميع وتشغيل وتخزين واستخراج المعلومات وتكاليف المراجعة الداخلية والخارجية وتكاليف الإفصاح .

رابعاً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية :-
من المعلوم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة مترابطة ومتكاملة من القوائم المالية ، والتي تعتبر جزءاً أساسياً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، لذلك من الأهمية دراسة مفاهيم هذه القوائم .

والقوائم المالية قد تكون على نوعين :
* الأولي: قوائم مالية أساسية ((PRIMARYيتم إعدادها بصورة منتظمة ودورياً توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم هي:-
v قائمة الدخل .
v قائمة المركز المالي .
v قائمة التغير في حقوق الملكية .
v قائمة التدفق النقدي .
* الثانية :- فهي القوائم الملحقة وهي قوائم إضافة يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناءً على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة، ومن أمثلة ذلك :-
v قوائم تفصيلية لبعض الإجماليات الواردة في القوائم المالية الأساسية .
v قوائم مالية معدة بالتغير في مستويات الأسعار .

v قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة .

v قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد .

وفيما يلي نتناول بالشرح والتحليل مفهوم القوائم المالية الأساسية .

1- مفهوم قائمة الدخل :-

v يتم إعداد قائمة الدخل لغرض بيان نتائج الأعمال والإفصاح عن مكوناتها بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الإيرادية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الإيرادية المستقبلية ، وإمكانية تحويلها إلي تدفقات نقدية (Cash flows) ، وتعد قائمة الدخل طبقاً لأحد مفهومين أساسيين للربح المحاسبي :

أ. مفهوم الربح من العمليات الجارية (Current Operating) .

ب. مفهوم الربح الشامل (All- Inclusive or Comperhensive) .

أ) مفهوم الربح من العمليات الجارية :-

v تتضمن قائمة الدخل العناصر التي تعتبر عادية ومتكررة تتعلق بنشاط الفترة الحالية.

v يتم استبعاد أي عنصر غير عادي أو غير متكرر ولا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنشاط الجاري مثل نتائج إيقاف أحد خطوط الإنتاج، نتائج تصحيح بعض أخطاء المقياس المحاسبي لسنوات سابقة ، الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادئ المحاسبية .

v إن فلسفة هذا المفهوم يستند إلي تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة، مما يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.

ب) مفهوم الربح الشامل :-

v فيتضمن إدخال أثر كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلي تغيير حقوق الملكية (بعد استبعاد العمليات الرأسمالية والتي تتم مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً) .

v يعتمد أصحاب هذا الرأي على إبراز مساوئ إتباع مفهوم ربح النشاط الجاري ويذكرون في هذا الشأن أن تحديد العناصر غير العادية سوف يعتمد إلي حد كبير على تقدير ظروف الحال مما يفسح المجال أما الإدارة على تحديد نتائج الأعمال وفقاً لما تراه مناسباً ، مما يفقد هذه المعلومات الحياد والقدرة على التثبت من صحتها .

ومن الجدير بالذكر أن هناك اتفاق حتى وقت قريب بين المحاسبين على المفهوم الواجب إتباعه ، فقد كان

موقف جمعية المحاسبين والمراجعين الأمريكيين مؤدياً لمفهوم الربح الشامل، في حين كان موقف مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الأمريكيين مؤيداً لمفهوم الربح للنشاط الجاري ثم تحول بعد ذلك إلي مفهوم الربح الشامل، وتأخذ التوصيات المحاسبية المعاصرة بالجمع بين مفهومي الربح كما يلي :-

- إعداد قائمة دخل تحتوي على قسمين يختص الأول منها ببيان نتائج النشاط الجاري.
- يختص القسم الثاني ببيان نتائج الأنشطة غير التشغيلية التي لا ترتبط بالنشاط الجاري وإضافة هذه النتائج إلي القسم الأول من قائمة الدخل .

وفيما يتعلق بالبنود التي يشملها القسم الثاني فهي كالآتي :-

أ. البنود الإستثنائية وهي البنود التي تجمع بين صفتين ، أن يكون غير عادي (Unusual Nature)، وأن يكون غير متكرر (Infrequency of Occurrence)، وبالتالي إن تحديد هذه البنود على هذا النحو سوف يحد بشكل كبير من أثر الإجتهاد الشخصي، ومن أمثلة ذلك حدوث ظروف غير مألوفة، صدور قوانين تحظر التعامل في بعض منتجات المنشأة .

ب. الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادئ المحاسبية والتي تنتج عادة بسبب إصدارات محاسبية جديدة، أو اعتبارات قانونية مستحدثة أو نتيجة تغير في الظروف المحيطة بنشاط المنشأة .

ج. الأثر الناتج عن الأنشطة التي تقرر إيقافها والتي تشتمل على عنصرين أساسيين هما :

- الربح أو الخسارة المتعلقة بعمليات النشاط التي تقرر إيقافه .
- المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من هذه الأصول .

أما التسويات المتعلقة بالفترات السابقة فيجب ألا تؤثر على قائمة الدخل للفترة الحالية، وإنما يقتصر أثرها على تعديل رقم الأرباح المرحلة، ومن أمثلة ذلك تصحيح الأخطاء المحاسبية التي حدثت في القوائم المالية في الفترة السابقة .

2- مفهوم قائمة المركز المالي :-

قائمة المركز المالي هي تصوير للوضع المالي للمنشأة في لحظة معينة وبالتالي فإن محتويات قائمة

المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تمييزاً لها عن التدفقات التي تمثل القوائم المالية الأخرى.

ولذلك فإنه يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلي ثلاث مجموعـــات : –

1. الأرصدة : وهي تشمل عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي .
2. تدفقات إيرادية: وتشمل عناصر الإيرادات والمصروفات ويتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل .
3. تدفقات نقدية: وتشمل عناصر المتحصلات والمدفوعات ويتم الإفصاح عنها في قائمة خاصة.

v وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي فإن هناك محدودية لاستخدامها في مجال توفير كافة المعلومات حيث أن كثير من الأرقام الواردة في هذه القائمة تتأثر إلي حد كبير بأحداث وظواهر لا يتم الاعتراف فيها محاسبياً مثل تغيرات الأسعار ، كما أن الأرقام الواردة فيها لا تمثل مقاييس متجانسة لأنها عبارة عن نسيج من عناصر مختلفة للأصول والخصوم يتم تقويمها على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو أسعار السوق أو القيم الدفترية .

v أن الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي تتركز في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمنشأة وبصفة خاصة ما يلي : (درجة السيولة، درجة مرونة الهيكل المالي، احتمالات المستقبل، درجة المخاطرة، عقد المقارنات، حساب معدلات العائد،).

v ويتم عادةً تبويب عناصر المركز المالي على أساس درجة سيولتها لذلك يتم تقسيم عناصر الأصول والخصوم إلي عناصر متداولة وأخري غير متداولة، ويقصد بالعناصر المتداولة تلك العناصر التي ينتظر تحويلها إلي نقدية خلال عام أو خلال دورة النشاط العادي أيهما أطول .

v وهناك رأي آخر يري أن يتم التبويب على أساس التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية داخل مجموعة العناصر المتداولة، كذلك يتم التمييز بين الأصول التي تقتني لغرض البيع وبين تلك التي تقتني لغرض الاستخدام .

v وفيما يتعلق بتبويب عناصر الخصوم فيمكن التميز بين خمسة أنواع من الإلتزامات:–

§ إلتزامات تعاقدية . contractual stabilities

§ إلتزامات تقليدية . constructive obligations

§ إلتزامات أخلاقية .equitable obligations

§ إلتزامات إحتمالية . contingent liabilities

§ أرصدة دائنة أخري . deferred credits

v ويقصد بالالتزامات التعاقدية تلك الالتزامات التي تنشأ نتيجة تعاقد بين المنشأة وجهات أخري .

v أما الالتزامات التقليدية فهي الالتزامات غير التعاقدية ولا تعتمد على أسانيد قانونية وإنما تترتب عن أوضاع بيئية معينة تحيط بنشاط المنشأة ومن أمثلة ذلك ما جري عليه العرف من منح إجازات بأجر أو منح مكافآت للعاملين في نهاية العام .

v أما الالتزامات الأخلاقية فهي السائدة مثل العدالة والحق والواجب والمثال الواضح على ذلك هو استمرارية الالتزام الأخلاقي للمورد بتوريد السلع والخدمات رغم عدم وجود اتفاق قانوني بذلك .

v أما الالتزامات الاحتمالية فهي تلك الالتزامات الشرطية التي يصاحبها عنصر عدم التأكد من حيث قيام الالتزام أو مبلغ الالتزام أو تاريخ الالتزام ويشترط في هذا الالتزام وجود احتمالية قيام الالتزام وإمكانية قياس النتائج المترتبة عليه ومن أمثلة ذلك الدعاوى القضائية ضد المنشأة، الخسائر المحتملة من عقود شراء غير قابلة للإلغاء ، التزام مقابل ضمانات .

v أما فيما يتعلق بالأرصدة الدائنة فهي تشتمل على نوعين : –

الأول: يمثل إيرادات محصلة مقدماً، وهي تتعلق بأداء خدمات أو تقديم سلع للمنشأة .

الثاني: فهي عبارة عن تسويات محاسبية ناتجة عن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومن أمثلتها وفورات ضريبية مرحلة، مستحقات للغير لا يتم تضمينها في قائمة الدخل .

v وأما العنصر الأخير في قائمة المركز المالي فيمكن تقسيمه إلي ثلاثة بنود رئيسية هي:–

1) رأس المال المدفوع :–

وينقسم إلي:

§ رأس مال قانوني (legal capital)ويمثل المسؤولية القانونية لحملة الأسهم ويتحدد على أساس القيمة الاسمية .

§ رأس مال إضافي: ويشمل عناصر علاوة الإصدار ، زيادة أو نقص قيمة أسهم الخزينة المراد إصدارها، الهبات الرأس مالية .

2) رأس المال الكتسب :-
ويعرف بالأرباح المحتجزة ويمثل الأرباح المحققة وغير الموزعة حتى تاريخ إعداد المركز المالي وقد يكـــــــون رأس المال المكتسب غير مقيد أو أن يكون مقيد في شكل احتياطيات ((reservesمثل الاحتياط القانوني أو احتياطي التوسعات ويلزم هنا التفرقة بين الاحتياطيات والمخصصات حيث أن الاحتياطيات هي نوع من التصرف أو التخصيص للربح وليس التخفيض له، بينما المخصصات هي لمقابلة خسائر محتملة وهي بذلك تحميلاً على الربح .

3) رأس المال المحتسب :-
وهو يمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ومن أمثلة ذلك رأس مال إعادة تقويم، فروق ترجمة الأرصدة من العملات الأجنبية، أرباح الحيازة غير المحققة ومن ذلك يتبين أ، قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يعكسان مصادر التغير في حقوق الملكية والتي تتمثل في الآتي :-
v الاستثمارات الإضافية المقدمة من أصحاب رأس المال .
v توزيعات على أصحاب رأس المال وتشمل توزيعات الأرباح على رأس المال المستثمر أو توزيعات تمثل استرداد أو تخفيض لرأس المال .
v وقد تكون توزيعات الأرباح إما نقداً أو عيناً وهي توزيعات تؤثر على إجمالي حقوق الملكية غير أن هناك توزيعات لا تؤثر على إجمالي حقوق الملكية وإنما تؤثر على مكونات هذه الحقوق ويتم هذا النوع الأخير من التوزيعات عن طريق إصدار أسهم مجانية ((stock dividends، فالأسهم المجانية هي مجرد تحويل من الأرباح المحتجزة وجعلها غير قابلة للتوزيع .

v أما توزيع رأس المال أو تخفيضه فقد يتم عن طريق شراء أسهم رأس المال والذي قد يكون بصورة نهائية مقابل تخفيض نهائي لحقوق الملكية أو قد يكون بصورة مؤقتة عن طريق ما يعرف بشراء أسهم الخزينة ، وشراء أسهم الخزينة في جوهره هو نوع من التخفيض المؤقت لحقوق الملكية إلي حين قيام المنشأة بإعادة إصدار هذه الأسهم لذلك لا تعتبر أسهم الخزينة أصلاً من أصول المنشأة .

v أما الصورة الأخرى لتوزيع رأس المال فيتم عن طريق إجراء توزيعات التصفية وهي توزيعات تزيد عن مقدار الربح المحتجز مما تعد معه تخفيضاً لرأس المال .

4- مفهوم التغير في حقوق الملكية :-

v إن التغير في حقوق الملكية هو حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

v تشتمل قائمة التغير في حقوق الملكية على تيارين أساسيين هما :-

§ الاستثمارات الإضافية المقدمة منهم بصفتهم ملاكاً للمشروع ، وقد تتم بصورة نقدية أو عينية .

§ التوزيعات على أصحاب رأس المال وقد تتم بصورة توزيعات أرباح محتجزة أو استرداد لرأس المال .

5- مفهوم قائمة التدفق النقدي :-

v يتبين لنا من قائمة الدخل أنها عبارة عن بيان نتائج العمليات الإيرادية في المنشأة والتي لا توضح لنا مقدار التغيرات في المركز المالي مما أبرز أهمية الحاجة إلي قائمة التغيرات في المركز المالي لتصبح جنباً إلي جنب مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

v ومن المشاكل الرئيسية التي تثيرها هذه القائمة هو تحديد مفهوم الأموال، فقد يقصد بالأموال النقدية وما في حكمها، أو أصول النقدية، أو صافي الأصول النقدية، أو رأس المال العامل، كما تواجهنا مشكلة التمييز بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية وترتيباً على ذلك .

v تتعدد الممارسات المحاسبية في مجال إعداد قائمة التغير في المركز المالي الأمر الذي أضر بمصالح مستخدمي التقارير المالية .

v وقد أدى ذلك إلي تزايد الاتجاه نحو قائمة التدفقات النقدية التاريخية لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، من هنا جاء موقف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الذي يقضي بوجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية (cashflows) بدلاً من قائمة التغير في المركز المالي وقد حدد الهدف من إعداد هذه القائمة هو مساعدة المستخدمين والمقرضين في المجالات التالية :-

§ التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

§ التقييم الارتدادي (feed back) للتدفقات النقدية الحالية .

§ تقييم قدرة المنشأة على إجراء توزيعات للأرباح .

§ تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية .

v ويلاحظ أنه لتحقيق هذه الأهداف يجب الأخذ بمفهوم النقدية الداخلة والخارجة وليس أي مفهوم آخر للأموال ومن أمثلة العناصر النقدية (أوراق القبض، المدينين، استثمارات قصيرة الأجل لا تزيد مدة استحقاقها عن ثلاثة شهور)، ولتحقيق أهداف هذه القائمة يتعين تبويب التدفقات النقدية إلي ثلاثة مجموعات :

* الأولى: تدفقات نقدية من النشاط الاستثماري وتشمل:
v متحصلات بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو بيع أي أصل آخر خلافاً للمخزون السلعي .
v مدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية أو شراء أي أصل آخر بغرض الاقتناء وليس بغرض البيع.

* الثانية: تدفقات نقدية من النشاط التمويلي وتشمل :
v متحصلات من إصدار الأسهم والسندات أو أي مصدر تمويلي آخر (اقتراض) .
v المدفوعات في شكل توزيعات أرباح أو سداد قروض طويلة الأجل .

* الثالثة: تدفقات نقدية من النشاط التشغيلي:
وتمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في صافي الربح وتشمل :
أ. متحصلات بيع السلع أو تحصيل الحسابات المدينة وكذلك عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة الاستثمارات أو التمويلي .
ب. المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة والمدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب .

وفي جميع الأحوال يتعين الإفصاح عن كافة العمليات بحيث يتم التمييز بين صافي التدفق النقدي لكل نشاط من الأنشطة المذكورة على حدة .

وفيما يتعلق بصافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي فيمكن تحديده بإحدي طريقتين :-
v الطريقة المباشرة: وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد العناصر الأساسية المكونة للتدفقات الداخلة والخارجة الناتجة عن النشاط التشغيلي مثل المتحصلات النقدية من المبيعات ومن العملاء والمدفوعات للمشتريات

وسداد الموردين وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر معلومات أكثر تفصيلاً عن الآثار النقدية لأوجه النشاط التشغيلي وتعتبر أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي، إلا أنه يعاب علىها بما ترتبه من أعباء إضافية خاصة بنظام المعلومات المحاسبية الذي يعتمد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

v الطريقة غير المباشرة: فهي تبدأ برقم صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل ثم يتم تعديله بعناصر الإيرادات والمصروفات التي لا يترتب علىها تدفق نقدي مثل المقدمات والمستحقات والإستهلاكات و كافة التسويات المحاسبية الأخري .

v وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر معلومات لمستخدمي التقارير المالية حول كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية إلي تيارات نقدية مما يكسب مستخدمي التقارير المالية القدرة على تحويل وتعديل القوائم المالية لفترات عديدة مما يوفر لهم معلومات عن التدفقات النقدية لعدد من الفترات تساعدهم على التنبؤ بالمستقبل .

ويجدر في الختام أن نبين أهمية التكامل بين القوائم المالية الأساسية كما يلي :-

1. إن قائمة المركز المالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للمنشأة وبالتالي يمكن استخدامها في مجال تقييم السيولة والمرونة التمويلية .
2. إن قائمة الدخل تعطينا معلومات هامة عن قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح وسوف تكون هذه المعلومات ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ما تم ربطها بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي.
3. إن قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (التاريخية) والتي تتأثر بطبيعة الحال بنشاط الفترة السابقة مما يجعلها ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ بالمستقبل إلا أنه بربط المعلومات الواردة في هذه القائمة مع قائمة الدخل فإنها ستكون ذات فائدة للتنبؤ .
4. إن قائمة التغير في حقوق الملكية توفر لنا معلومات عن مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لن تكون ذات فائدة إلا إذا استخدمت جنباً إلي جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى .

*خامساً : مفاهيم عناصر القوائم المالية :-

v تعد القوائم المالية تمثلاً للواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية، وأن المؤشرات المالية المستخدمة فيها ما هي إلا مقاييس عمة للحكم على الأداء الإجمالي للمنشأة، غير أن دراسة مكونات هذه العناصر الإجمالية بشكل أكثر تفصيلاً يعتبر أكثر فائدة وفعالية في التعبير عن الوقائع المالية .

v والتبويب في القوائم المالية يكون على أساس تجميع البنود items المتشابهة في مجموعات من العناصر الأساسية بهدف إنتاج أكبر قدر من المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية، وهذا التبويب يتم عادة على أسس وخصائص معينة بدورة النشاط الاقتصادي .

v يمكن حصر العناصر الأساسية للقوائم المالية في عشرة عناصر منها سبعة عناصر تتعلق بالوحدات التجارية وغير التجارية وهي :-
(الأصول، الخصوم، حقوق الملكية "صافي الأصول"، الإيرادات، المصروفات، المكاسب والخسائر)، .

أما العناصر الثلاثة الأخرى فترتبط فقط بالوحدات التجارية وهي (استثمارات أصحاب المشروع، التوزيعات على أصحاب المشروع، صافي الدخل)، .
ولدراسة هذا الموضوع يم تناوله في ثلاثة مجموعات من المفاهيم كالآتي :-
1. المفاهيم الخاصة بالأرصدة .
2. المفاهيم الخاصة بالتدفقات .
3. المفاهيم الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية .

(1) المفاهيم الخاصة بالأرصدة :-
تتناول الأرصدة ثلاثة عناصر أساسية هي : " الأصول، الخصوم، حقوق الملكية " .

(أ) مفهوم الأصول : -
v عرف مجمع المحاسبين القانونيين (AICDA) الأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد المدين يتعين ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يتمثل في قيمة معينة من الممتلكات أو المصروفات المؤجلة التي تخص الفترات المقبلة .
v وقد استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الأصول بأنها:
v " منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل ، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.
v ويلاحظ على التعريف الأول أنه يؤكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل كما أنه أدخل

ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لم يتمكن المحاسب من تحميلها على قائمة الدخل أي أن هذا التعريف يعطي الأولوية لاعتبارات تحديد الدخل كما يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية ضمن محددات هذا المفهوم .

v أما التعريف الثاني فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد معني الأصول، وهو يتميز بثلاثة خصائص رئيسية هي

· وجود منافع اقتصادية مستقبلية أي أن للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل .

· قدرة المنشأة على التحكم أو السيطرة على هذه المنافع بمعني وجود ارتباط بين المنشأة والأصل بحيث يكون في استطاعة المنشأة الحصول على المنافع أو الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها .

· أن تكون القدرة على التحكم في المنافع قد نتجت عن الأحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي والتي تخولها حق السيطرة والحصول على هذه المنافع .

ويمكن أن يتم تقديم الأصل للخدمات المستقبلية بإحدي الصور التالية :

· إمكانية مبادلة الأصل بأي شيء آخر له قيمة بالنسبة للمنشأة .

· إمكانية استخدام الأصل داخلياً في تحقيق نشاط له قيمة بالنسبة للمنشأة .

· إمكانية استخدام الأصل للوفاء ببعض الإلتزامات المتعلقة بالمنشأة .

v وفيما يتعلق بوجود خاصية منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل هو وجود سعر تبادلي للأصل مع ملاحظة أن عدم توافر سعر سوق أو عدم إمكانية تبادل الأصل في الأسواق لا يعتبر دليلاً قاطعاً على عدم إمكانية تبادل الأصل.

v فليس من الضروري أن يكون الأصل قابلاً للتداول أو التصرف فيه، فمثلاً نجد أن البضاعة تحت التشغيل أو الأصول الثابتة ذات الاستخدام المتخصص أو شهرة المحل تعتبر جميعاً أصول للمنشأة رغم عدم إمكانية التصرف فيها بالتداول إلا أنه لها قيمة استثمارية بالنسبة للنشاط الإنتاجي للمنشأة .

v كما أن تحمل التكلفة ليس دليلاً قاطعاً على وجود الأصل ، فقد لا تحقق التكلفة الهدف المرجو منها فتصبح من بنود الخسائر، كما قد تحصل المنشأة على بعض الأصول دون تحمل تكاليف كما في حالة

الهبات والتبرعات، كما قد تنشأ بعض الأصول دون تحمل تكاليف كنتيجة للنمو الطبيعي للموارد أو الاكتشافات الطبيعية أو التغيرات في الأسعار، الأمر الذي يعني ضرورة التفرقة بين الأصل وبين طريقة الحصول علىه، فالأصل في جوهره يعتبر منافع اقتصادية متوقعة، أما التكلفة فهي أحد الآثار التي قد تترتب على تدبير هذا الأصل .

v وفيما يتعلق بخاصية قدرة المنشأة على التحقق والاستفادة من منافع الأصل فإنه عادة ما يستند ذلك إلي حقوق قانونية، إلا أنه من ناحية أخري يلاحظ أن غياب الأسانيد القانونية ليس دائماً دليلاً قاطعاً على عدم وجود الأصل وكمثال على ذلك حالة الشراء التأجيري للأصل حيث أن للمنشأة القدرة في التحكم في ا لمنافع المستقبلية للأصل دون أن يكون في ملكيتها أو حيازتها قانونياً ومثال آخر على ذلك في حالة سيطرة المنشأة على اكتشاف أو اختراع معين مع المحافظة على سرية هذا الاكتشاف والاختراع .

v وفيما يتعلق بخاصية حدوث عمليات في الماضي كأحد الاعتبارات للاعتراف محاسبياً للأصل فإنه من الأمثلة على ذلك المخزون من البترول في باطن الأرض حي لا يعتبر ضمن المخزون إلا بعد وقوع عمليات اكتشافه والحصول على حق استخراجه .

(ب) مفهوم الخصوم : –

v قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تعريفاً للخصوم على أنها كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات وذلك طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف على ها وهي تشتمل على الالتزامات المتعلقة بالدائنين ، حملة الأسهم، وأي عناصر دائنة مؤجلة للفترات القادمة.

v وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي عل تعريف الخصوم بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية من خلال تحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخري وذلك نتيجة أحداث وقعت في الماضي .

v ويلاحظ على التعريف الأول أنه يأخذ بوجهة نظر الشخصية المعنوية في تعريف الخصوم، حيث أدخل في نطاقها حقوق الملكية بالإضافة إلي الإلتزامات تجاه الدائنين كما أعطي هذا التعريف أهمية للقواعد

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضمن محددات المفهوم.

v أما التعريف الثاني فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد مفهوم الخصوم وقد تميز بثلاثة خصائص رئيسية هي :-

v وجود التزام حالي بتحمل تضحية اقتصادية مستقبلاً وذلك سواء بنقل ملكية بعض الأصول لصالح الالتزام سواء كان واجب الأداء حالاً أو في تاريخ محدد أو عند وقوع حدث معين .

v ارتباط الالتزام بالمنشأة بصفة محددة وقاطعة أي بمعني عدم إمكانية تجنب هذا الالتزام وأن علها الوفاء به دون قيد أو شرط .

v أن تكون الأحداث أو العمليات التي ترتبت على قيام الالتزام قد حدثت فعلاً في الماضي .

ويتبين من الخصائص المذكورة أنها تدور حول فكرة أساسية هي وجود تضحية اقتصادية مستقبلية وأن الدليل المعتاد على نشوء هذا الالتزام هو وجود تعاقد أو اتفاق أو تعليمات من الجهة المنظمة أو المسيطرة على النشاط، إلا أنه من ناحية أخري ليس من الضروري وجود سند قانوني يؤيد قيام هذا الالتزام لأن مفهوم الخصوم محاسبياً أشمل وأعم من المفهوم القانوني، فقد تترتب الالتزامات نتيجة للعرف التجاري السائد في الزمان والمكان كما قد تنشأ بناءً على اعتبارات اجتماعية أو أخلاقية ، ومن ناحية أخري أيضاً يجب أن لا يتم التوسع في هذا التفسير خشية إدخال مفردات ليست من الخصائص الرئيسية للخصوم، كما لا ينبغي تفسيرها بشكل أضيق مما ينبغي حتى لا يتم استبعاد مفردات تعد في جوهرها من عناصر الخصوم ، أي أنه يتعين القول أن غياب السند القانوني ليس دليلاً كافياً لاستبعاد مفردة معينة من الخصوم، وفي جميع الأحوال فإن ذلك يلقي على المحاسب عبئاً يتمثل في الحاجة الماسة للتقييم الموضوعي للأوضاع والظروف المحيطة

وعادة ما تحصل المنشأة على مقابل نظير قبول الالتزام، إلا أن وجود هذا المقابل لا يعتبر في الوقت نفسه شرطاً ضرورياً للاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم، وذلك كما في حالة فرض الضرائب .

ويلزم التفرقة هنا بين الالتزامات الحالية والالتزامات المستقبلية ، فالخصوم تتمثل فقط في الالتزامات الحالية والتي تكون قد نشأت نتيجة أحداث وعمليات تمت في الماضي ، وترتيباً على ذلك لا تعتبر الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمقابلة أحداث متوقعة خصوماً مثل احتياطي التجديدات أو التوسعات وغيرها .

لذلك يمكن القول بأن نشأة الخصم قد تكون مصاحبة بوجود مقابل كما قد يكون دون مقابل على الإطلاق،

كذلك ليس من الضروري يعتمد وجود الخصوم على أسانيد قانونية، وأخيراً يلزم التنبيه إلي أن خصوم الوحدة المحاسبية تأخذ نفس الحكم المرتبط بالأصول حيث تتأثر بعوامل كثيرة خارجة عن نطاق سيطرة المحاسب مثل تغير مستويات الأسعار ، تغير سعر الفائدة ... إلخ ،.

(ج) مفهوم حقوق المكلية :-

v عرَّف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي مفهوم حقوق الملكية على أنها زيادة أصول المنشأة على خصومها وطبقاً لهذا التعريف فإن حقوق الملكية هي عبارة عن استبعاد خصوم المنشأ' من أصولها وتتميز حقوق الملكية بالخصائص الآتية :-

· أنها تمثل حقوق متبقية . resoluble interest

· أنها تأتي من مصدرين أساسيين هما: استثمارات أصحاب الحقوق (الأسهم)، وحقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة .

v فحقوق الملكية تأتي في المرتبة الثانية بعد الخصوم من حيث أولوية السداد وتمثل حقوق الملكية من حيث المقدار الحد الأقصى للتوزيعات التي يمكن أن تقوم بها المنشأة لأصحاب الحقوق المتبقية .

v إن الفرق بين حقوق الملكية وبين الخصوم يعتبر أمراً واضحاً من حيث المفهوم إلا أنه في التطبيق العملي قد تثار بعض المشكلات مثل السندات ذات الحق في التحويل إلي أسهم وكذلك الأسهم الممتازة التي لها أولوية في السداد أو ذات استحقاق محدد وبالنسبة لتبويب هذه الحقوق فيتم حسب الامتيازات التي تتمتع وحسب درجة المخاطرة التي تتعرض لها، فمثلاً يقسم رأس المال إلي أسهم عادية ، أسهم ممتازة مجمعة للأرباح، أسهم ممتازة واجبة السداد .

v ومن الجدير بالذكر في هذا المجال أن الوحدات التي لا تهدف إلي تحقيق الربح لا تستخدم مصطلح حقوق الملكية للتعبير عن الحقوق المتعلقة بأصحاب المشروع وإنما تستخدم عبارة (صافي الأصول)، والسبب في ذلك هو عدم وجود رأس مال مستثمر لهذه الوحدات بالمعني المألوف في المشروعات التجارية كما أن هناك قيوداً قد تحد بشكل أو بآخر من حرية الوحدة في استخدام صافي أصولها وقد تكون هذه القيود دائمة أو تكون مؤقتة وهذه القيود تضع حدوداً على كيفية استخدام الموارد في تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية فهي نوع من الرقابة أو التنظيم المفروض من قبل مقدمي الأموال وأخيراً يلزم التنبيه بضرورة المحافظة على صافي الأصول كما هو الحال في رأس المال في المشروعات التجارية وإلا

تعرضت الوحدة إلي مشكلات عدم الاستمرارية والتوقف عن أداء مهامها .

(2) المفاهيم الخاصة بالتدفقات :-

تتكون التدفقات من العناصر الأساسية الآتية :

(الإيرادات والمصروفات ، المكاسب والخسائر ، الدخل الشامل) .

أ) مفهوم الإيرادات والمصروفات :-

هناك عدة تعريفات لمصطلح الإيرادات والمصروفات أهمها ما يلي :-

v التعريف المقدم من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي حيث عرف الإيرادات على أنها كل ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات وتحدد قيمة الايرادات وفقاً لذلك.

v كما قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي تعريفاً للإيرادات على أنها الزيادة الإجمالية في قيمة الأصول أو النقص في قيمة الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح ، ويتم قياسها وفقاً لمبادئ المحاسبة المعتارف عليها .

v وأخيراً استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على التعريف الآتي للإيرادات: " الإيرادات هي التدفقات الداخلة إلي الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تسديداً لخصومها التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة " .

v ويلاحظ على التعريف الأول أنه يعكس بوضوح وجهة نظر قائمة الدخل حيث تم تعريف الإيراد باعتباره نشاط إنتاج، في حين يأخذ التعريف الثاني من وجهة نظر قائمة المركز المالي إذ تم تعريفه من زاوية أثره على عناصر الأصول والخصوم، أما التعريف الثالث فهو أكثر شمولاً حيث يجمع بين تحديد مصدر الإيراد وين أثره على عناصر الأصول والخصوم .

v وفيما يتعلق بالمصروفات فقد قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تعريفاً للمصروفات على أنها كل التكاليف المستنفذة التي يمكن خصمها من إيرادات الفترة.

v وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف المصروفات على النحو التالي : " هي التدفقات الخارجة من الوحدة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معاً والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات للغير مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة .

v ويلاحظ على هذا التعريف أنه يمثل تطوراً لمفهوم المصروفات على نفس النسق بالنسبة لمفهوم الإيرادات والقاعدة العامة هي أن المصروف يرتب عليه نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم .

ب) مفهوم المكاسب والخسائر :-

v كان مفهوم التفرقة بين الإيرادات والمكاسب ثم بين المصروفات والخسائر في بداية التطور المحاسبي قاصراً على طريقة الإفصاح في القوائم المالية وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي المكاسب على أنها الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو أي أهداف وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلافاً لتلك التي تتمثل في إيرادات استثمارات أصحاب الأموال، أما الخسائر فهي النقص في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبة خلافاً للمصروفات أو توزيعات متعلقة بأصحاب رأس المال.

v يلاحظ الاختلاف بينها وبين الإيرادات والمصروفات إلا أنه يجدر الملاحظة أن ما يمثل مكاسب أو خسائر بالمقارنة بالإيرادات أو المصروفات سوف يختلف من وحدة لأخرى وفقاً لاختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة، فمثلاً تعتبر الاستثمارات في الأوراق المالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للبنوك وبالتالي تعتبر نتائج هذه العمليات إيراداً أو مصروفاً بينما يختلف الأمر بالنسبة للمشروعات الأخري حيث تعتبر مكاسب أو خسائر .

v كذلك قد تنشأ المكاسب أو الخسائر بسبب حيازة أو اقتناء الأصول أو الخصوم وذلك نتيجة تغيرات مستويات الأسعار أو تغيرات أسعار الصرف .

(ج) مفهوم الدخل الشامل :-

v قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي تعريفاً لمفهوم الدخل الشامل بأنه عبارة عن التغير في حقوق الملكية الناتج عن العمليات والأهداف والظروف الخاصة بالفترة التي ليس لها صلة بأصحاب رأس المال بصفتهم ملاك للوحدة المحاسبية .

v يعكس التعريف بوضوح المفهوم الشامل للدخل إذ يشمل كافة التغيرات في حقوق الملكية باستثناء تلك

الناشئة عن استثمارات أصحاب المشروع أي أن هذا المفهوم سوف يساوي صافي التدفقات النقدية من وإلي الوحدة بعد إستبعاد تلك التدفقات المتعلقة بتكوين رأس المال والتوزيعات التي تتم لأصحاب المشروع .

v وبموجب شمولية المفهوم المحاسبي لصافي الدخل (أو صافي الخسارة) يمكن تحديد مصادر رئيسية للدخل الشامل كما يلي :-

§ العمليات التبادلية أو التحويلية التي تجريها الوحدة المحاسبية مع الغير بخلاف أصحاب رأس المال .

§ النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية وما يسفر عنه من منافع في شكل سلعة وخدمات .

§ نتائج تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار و التغيرات التقنية ومما تسببه من تقادم، كوراث طبيعية ، سرقات، .... إلخ ،.

(3)المفاهيم الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية :-

إن من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلي تغير حقوق الملكية ما يلي :

· وجود صافي دخل أو صافي خسارة .

· وجود معاملات مع أصحاب رأس المال بصفته ملاكاً وفيما يتعلق بعناصر الدخل الشامل فقد سبق توضيحها ، أما المعاملات مع أصحاب رأس المال فتنقسم إلي نوعين هما :-

1. استثمارات أصحاب رأس المال :

وهي الزيادة في الاستثمارات الناتجة عن تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات مقابل الحصول على حقوق ملكية ، أي أنها معاملات في اتجاه واحد بين الوحدة وأصحابها، وبهذا تعتبر عمليات غير تبادلية بمعني أن الوحدة المحاسبية غير مطلوب إعطاء مقابل نظير هذه الاستثمارات .د

1. التوزيعات على أصحاب رأس المال :

وهي تعد في جوهرها استثمار سالب تتمثل في تحويل ملكية أصول إلي أصحاب حقوق ملكية أو تحمل بعض الالتزامات مقابل تخفيض مماثل في حقوق ملكيتهم وهذه التوزيعات تعتبر أيضاً في اتجاه واحد بمعني أنها غير تبادلية تمييزاً لها عن المعاملات التبادلية الأخرى التي تقع بين الوحدة المحاسبية والغير .

أثر الأسس النظرية في بناء معايير المحاسبة وعلاقتها باختيار النماذج التطبيقية "دراسة نظرية ميدانية"

البحث بعنوان أثر الأسس النظرية في بناء معايير المحاسبة وعلاقتها بإختيار النماذج التطبيقية وهو دراسة نظرية إستهدفت دراسة المداخل المختلفة لبناء معايير المحاسبة المالية من وجهة نظر المتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر فيها بهدف التوصل إلى مدخل ملائم لبنائها وتكمن مشكلة البحث في إمكانية إختيار المناهج النظرية كأساس لبناء معايير المحاسبة فقد يكون من المناسب بناء المعايير من منطلق ظروف وواقع الممارسة الفعلية بالمجتمع ولكن بالضرورة عدم إهمال الظروف البيئية المحيطة به وبرزت تساؤلات المشكلة بشأن ماهي العلاقة بين الأسس النظرية وبناء معايير المحاسبة وما هو أثر ذلك في التطبيق العملي ، وهل تصلح كل النظريات والمناهج النظرية كأساس لبناء معايير محاسبية قابلة للتطبيق في بيئة معينة ، وهل هنالك مدخل محدد يسهم في إختيار معيار معين دون آخر للتطبيق في بيئة معينة ، وما هو النموذج الأفضل للتطبيق في إختيار البدائل النظرية لبناء معايير محددة ولغرض محدد . ليحقق هذا البحث أهدافه تم إختبار ثلاثة فرضيات الأولى معايير المحاسبة التي تعد على أسس مختلفة تكون لها إنعكاسات على واقع التطبيق العملي ، والثانية الإتجاهات والمداخل المختلفة لإعداد المعايير المحاسبية يجعلها لا تصلح للتطبيق في بيئات مختلفة ، والثالثة بناء معيار محاسبي وفقاً لمدخل محدد يسهم في إختيار ذلك المعيار دون آخر للتطبيق في بيئة معينة . إعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي لتحديد مشكلة وفرضيات الدراسة والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة والمنهج الإستقرائي لإختبار مدى صحة فرضيات الدراسة والمنهج الوصفي لتحليل بيانات الدراسة بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS وأسفرت الدراسة عن عدد 20 من النتائج التي تؤيد وتثبت صحة الفرضيات منها :

1. أن معايير المحاسبة تعد على أسس ومداخل مختلفة مما يؤثر على تطبيقها في الواقع العملي .
2. أن بناء المعايير إستناداً على نظرية غير متسقة العناصر يؤدي إلى عدم إتساق المعايير مما يجعل تطبيقها صعباً إن لم يكن مستحيلاً.
3. أن بناء معايير المحاسبة على أساس الإطار الفكري لنظرية المحاسبة قد يكون عملياً أكثر من الإنتظار لحين بناء نظرية متكاملة للمحاسبة المالية.
4. أن المداخل المختلفة المستخدمة في بناء وإعداد معايير المحاسبة يجعلها لا تصلح للتطبيق في بيئات مختلفة .
5. أن الأسس النظرية تلعب دوراً مهماً في تبرير إختيار المعايير المحاسبية البديلة . إختتم الباحث بحثه بعدد من التوصيات بناءاً على النتائج التي توصل إليها منها ضرورة أن يتم بناء الإطار الفكري لكل بلد

حسب الظروف البيئية المحيطة به وضرورة بناء المعايير المحاسبية على أساس الإطار الفكري للبلد المعين.

نشاة الفكر المحاسبي

عرفت المحاسبة منذ نشأتها قبل الميلاد على أنها مجرد ممارسة وتطبيق عملي لإثبات الأحداث الاقتصادية البسيطة والتعاملات المالية بين الأفراد ، وبدأت أول مراحل التطوير للعملية المحاسبية بعد إدخال النقود كوحدة تبادل ، وتعد الصين الدولة الرائدة في ذلك التطوير حيث ظهرت المحاسبة بالصين قبل أوروبا وذلك منذ عام 2000 قبل الميلاد .

وقد ظهرت المحاسبة وفكرة القيد المزدوج بظهور البنوك والمعاملات المصرفية أثناء عام 1300 م ، وتأسس أول تنظيم مهني محاسبي في فينيسيا عام 1581 م .

وقد أعتبر Luca Pacioli أب المحاسبة الحديثة ، حيث أعتبر كتابة هو المرجع والأساس للبحوث في مجال المحاسبة على مدار مائتي عام فيما بعد ، وتوالت البحوث وظهور المتخصصين في تطوير المحاسبة .

* عصر الركود The age of Stagnation

خلال الفترة من 1494م وحتى 1775م والتي عرفت بعصر الركود للمحاسبة ، والتي اتسمت بثبات الاقتصاد العالمي ، ولم يحدث خلال هذه الفترة أي تطور لأوجه الاقتصاد العالمي وبالتالي لم يكن هناك أي تقدم في الممارسات والأفكار المحاسبية .

* نمو المعرفة المحاسبية Growth of Accounting Knowledge

المعرفة المحاسبية هي المبادئ والأساليب والممارسات أو النظم ، والتي تزايدت بشكل كبير ما بين الفترة 1775 حتى عام 1985 وكانت خلال المراحل التالية : -

- (من عام 1775 م حتى عام 1850 م)

1 - تزايد الاعتماد على المؤسسات ذات النطاق الضخم خلال هذه الفترة .

2 - تزايد اهتمام المنشآت بقائمة المركز المالي ، عكس ما جرت عليه العادة سابقاً بالاهتمام بقائمة الدخل ، والتي توضح أرباح وخسائر المنشأة .

3 - تحول مفهوم الملكية من الفردية والمشتركة إلى حملة الأسهم .

4 - عرفت الشركة بأنها ذات شخصية معنوية مستقلة عن الملاك وذات كيات قانوني ومالي مستقل .

5 – ظهور مجموعة من المستفيدين من المعاملات المحاسبية وهم حملة الأسهم والملاك .

6 – تطور مفهوم الدخل المحاسبي .

7 – تغير النظرة للشركة إلى أنها مستمرة في النشاط مما أدى إلى تطور فكرة احتساب الأصول الثابتة على الأساس التاريخي مطروحاً منه الإهلاك .

8 – فصل الملكية عن الإدارة .

9 – تطور فكرة اعتماد البيانات المحاسبية بالقوائم المالية من جهة حيادية تؤكد صحة تلك البيانات مما أدى إلى تطوير مهنة المراجع .

– (من عام 1900 م حتى 1950 م)

1 – تعد هذه الفترة هي ثورة الفكر المحاسبي .

2 – تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

3 – تطور مفهوم القوائم المالية من مجرد الدلالة على المركز المالي إلى مفهوم نفعية القرار .

4 – تطور الأساليب والممارسات المحاسبية لتكون أكثر نفعاً في اتخاذ القرار .

5 – تطور المحاسبة الضريبية والتخطيط الضريبي .

6 – تحسين المحاسبة الحكومية لتكون أكثر ملاءمة لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابية .

– (من عام 1950 م حتى الوقت الحاضر)

1 – تغير المفهوم العام للمحاسبة والنظرة المحدودة للمحاسبة من كونها فن ومجرد ممارسات عملية إلى كونها علم .

2 – تم وضع الكثير من المفاهيم واختبارها ووضعها محل التنفيذ .

3 – تطوير نظرية المحاسبة على أساس المدخل الوصفي والمعياري .

4 – تطورت معايير المحاسبة الدولية لتتوافق مع التطور في النشاط الاقتصادي .

5 – ظهرت أهمية محاسبة المسئولية الاجتماعية ونظم المعلومات وعلم الإدارة والخدمات الإدارية .

6 – أصبحت المحاسبة علم منهجي متعدد الأبعاد .

7 – أدى استخدام الحاسب الآلي في نظم وأساليب المحاسبة إلى إحداث ثورة شاملة لكافة مجالات المحاسبة

تطور الفكر المحاسبي

يتصف الفكر المحاسبي بخاصيتين هماخاصية الاستمرار ويقصد بهذه الخاصية أن هناك مبادئ أو فروض

أو مفاهيم أو بديهيات محاسبية ذات منفعة في الواقع العملي لذالك يتم الاستمرار بالعمل بها وبالتالي تعتبر مقبولة بحكم العادة أو الممارسة حيث يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.اما الخاصية الثانية فهي التغيير ويقصد بها أن المحاسبة تستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية باعتبارها من العلوم الاجتماعية.

وقد مراحل تطور الفكر المحاسبي باربعة مراحل، حيث تمثل المرحلة المهنية (الفنية) المرحلة الاولي حيث كانت المحاسبة تركز على تدوين الملاحظات والتعاملات المالية في السجلات ثم ظهر القيد المزدوج وتم تنظيم الحسابات في أواخر القرن الرابع عشر. وتعتبر المرحلة الأكاديمية المرحلة الثانية من تطور الفكر المحاسبي ففي هذه المرحلة تم الاهتمام بالمحاسبة كعلم وذلك في بداية القرن التاسع عشر وذلك للأسباب التالية :

•ظهور الثورة الصناعية وما ترتب عليها من زيادة الإنتاج و الثروة مما دفع الأكاديميين إلى وضع قواعد وأسس للمحافظة على رأس المال و التفرقة بين الدخل ورأس المال.

•ظهور الشركات المساهمة حيث ترتب عليها انفصال الإدارة عن الملاك (أصحاب رأس المال) مما أدى إلى وضع مبادئ وفروض تتفق مع طبيعة الشركات المساهمة.

مثـــــــــــــــــــــــــــــــــــل: فرض الاستمرار و فرض الشخصية المعنوية.

اما المرحلة الثالثة فهي مرحلة نظم المعلومات والتي كانت في بداية القرن العشرين
حيث ظهرت المحاسبة الإدارية و الأساليب الكمية و الإحصائية لتوفير بيانات تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات.

وتمثل مرحلة المسئولية الاجتماعية المرحلة الاخيرة من تطور الفكر المحاسبي فقد
ركز هذه المرحلة على المسئولية الاجتماعية وذلك بقياس التكلفة و العائد الاجتماعي والإفصاح عنها لجميع فئات المجتمع.

وقد ايد البعض هذا التطور للفكر المحاسبي حيث قسم التطور التاريخى للمحاسبة الى المراحل التالية
المرحلة الأولى : ما قبل ظهور القيد المزدوج عام 1494 ميلادية ، حيث تتمثل هذه المرحلة في الأجراءات المحاسبية وبعض المبادئ التى مازالت سارية حتى الان مثل التمسك بالتكلفة التاريخية.

المرحلة الثانية : ظهور القيد المزدوج فى عام 1494 ميلادية ، وبداية أمساك الدفاتر المحاسبية على أساس منتظم مع استمرار القواعد المحاسبية السابقة على ظهور القيد المزدوج وتطورها ببطئ شديد .

المرحلة الثالثة : مع بداية النصف الأول من القرن الثامن عشر وظهور شركات الأشخاص والأموال وتعاظم دور الدولة فى النشاط الأقتصادى ، حيث ظهرت نظريات الملكية والشخطية الأعتبارية والأموال المخصصة مما أحدث تطويرا كبيرا فى أجراءات العمل المحاسبى وبداية ظهور اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المرحلة الرابعة : مع بداي القرن العشرين ظهرت تطورات سريعة ومتلاحقة ساهمت فى محاولة وضع اطار النظرية المحاسبية لتقوم بترشيد اجراءات العمل المحاسبيى ، كما ظهرت المحاسبة الأدارية ونظم المعلومات المحاسبية ، اضافة الى توين الجمعيات العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة الى أن تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية فى 29 يونيو سنة 1973 .

قصور الاطار الفكري المحاسبي ,,

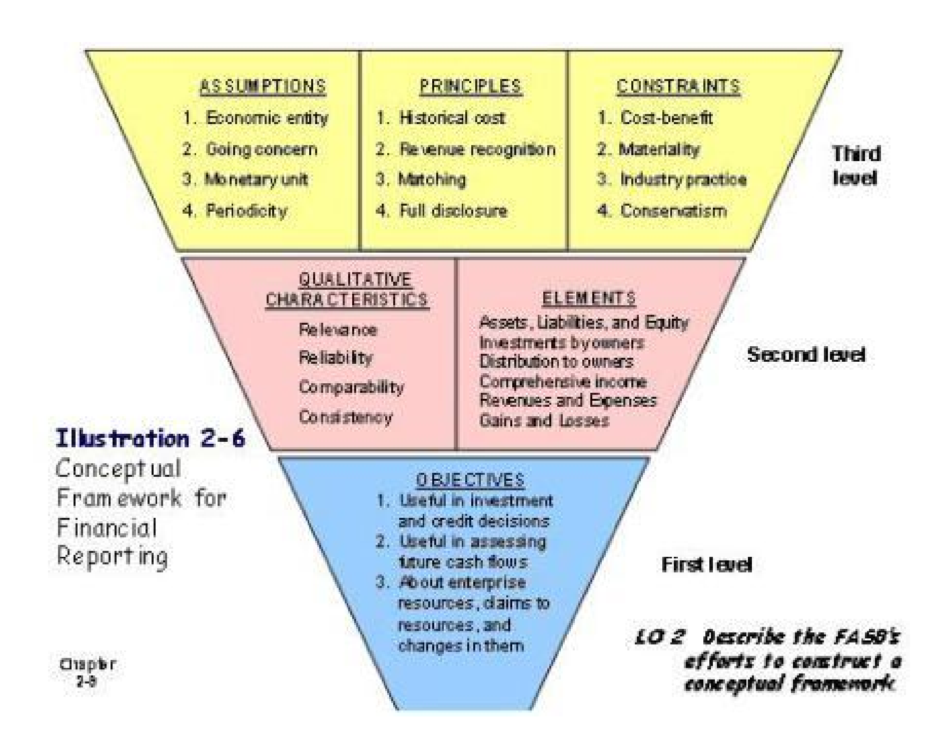
ان اوجه قصور (الاطار الفكري) الحالي هو:

-1عدم الثبات في استخدام المصطلحات للدلالة على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل قاعدة الكلفة او السوق ايهما اقل او مبدأ الكلفة او السوق ايهما اقل قاعدة القيد المزدوج او نظرية القيد المزدوج سياسة الحيطة والحذر او قاعدة الحيطةوالحذر وغيرها -2. يقتصر الاطار الفكري الحالي الى الالتساق المنطقي(الثبات) بسبب الاختلاف والتعارض القائم بين عناصره فمثلاً يعمل بمفهوم التحفظ (او ما يسمى بسياسة الحيطة والحذر) عند تقويم الموجودات المتداولة (المخزون والاستثمارات المالية القصيرة الاجل) حيث يقومان على وفق قاعدة الكلفة او السوق ايهما اقل في حين لا يعمل بمفهوم التحفظ (سياسة الحيطة والحذر) عند تقويم الموجودات الثابتة حيث تقييم على وفق مبدا الكلفة التاريخية (سعر الشراء (بغض النظر عن كونها تزايد او تناقص على القيمة السوقية (سعر السوق) لها -3. قصور الاطار الفكري الحالي في الاجابة عن العديد من التساؤلات في جوانب عديدة مما يتيح المجال بصورة اوسع للاجتهاد الشخصي من جانب المحاسب ومن امثلة ذلك مشكلة التغير في مستويات الاسعار وكذلك مشكلة قياس الموارد البشرية وكذلك قياس الكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي -4. تعدد الاجراءات (الطرق) المحاسبية المستخدمة في وظيفتي القياس والتوصيل المحاسبي فابالنسبة لوظيفة القياس تستخدم المحاسبة عدة طرق لمعالجة الحالات المتشابهة مما يؤدي الى انعدام قابلية المقارنة للكشوفات المالية المعدة على

وفق تلك الطرق فمثلاً توجد عدة طرق لاحتساب اندثار الموجودات الثابتة وعدة طرق لتقويم المخزون وعدة اسس لقياس اثر تقلبات الاسعار وانعكاسها على تقويم الموجودات وقياس الدخل وغيرها اما فيما يتعلق بوظيفة التوصيل كذلك توجد عدة خيارات في طرق العرض والتبويب للكشوفات المالية والاختلاف على المعلومات الواجب عرضها في صلب الكشوفات المالية والتي يجب اظهارها الى شكل ايضاحات او هوامش مع الكشوفات المالية وكذلك ما هي الكشوفات المالية التحليلية الواجب ارفاقها مع الكشوفات المالية الرئيسية لجعلها اكثر فهماً وقبولاً من قبل مستخدميها والمشكلة التي تكمن في تعدد الاجراءات والاسس المستخدمة في عمليتي القياس والتوصيل المحاسبي هي عدم وجود اساس علمي يمكن الاعتماد عليه في المفاضلة بين تلك الطرق والاسس حيث ان اعداد الكشوفات المالية يعتمد احياناً على الاجتهاد الشخصي لمجموعة من الطرق والاسس دون غيرها ولعل ذلك يمثل جوهر (السبب الرئيسي) للحاجة الى نظرية محاسبية توفر الاساس العلمي والمنطقي لاجراء المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة وتعمل على تطبيق نطاق الاختلاف او مجال الاختيار وذلك عن طريق استبعاد الممارسات التي يثبت عدم جدواها او علميتها وخلاصة ما سبق ان الاطار الفكري (النظرية المحاسبية) الحالي يؤخذ عليه نواحي القصور الاتية -1-:الاطار الفكري الحالي يعتمد في معظمه على مجموعة من المبادئ والاجراءات التي لاتستند الى تاهيل علمي مما يتيح المجال العام امام المحاسبة الى الاجتهاد الشخصي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة -2. الاطكار الفكري الحالي يفتقر الى التجانس (الاتساق) المنطقي بسبب التعارض والاختلاف القائم بين عناصره فضلاً عن عدم الثبات في استخدام المفاهيم)المصطلحات) المستخدمة للتعبير عن مبادئه . ولا تزال الجهود مبذولة لصياغة اطار فكري متكامل ومقبول للمحاسبة ولا يزال هدف الوصول الى اطار فكري متكامل ومقبول للمبادئ المحاسبية يحل الكثر من الدراسات من قبل الباحثين والمنظمات المهنية في الدول المتقدمة ولعل اهم الاسباب التي ادت الى استمرار مناقشة موضوع الاطار الفكري للمحاسبة حتى الان هو اختلاف المبادئ المحاسبية (كعلم اجتماعي) عن المبادئ الخاصة بالعلوم الطبيعية والرياضية فمبادئ علم المحاسبة (كعلم اجتماعي) لا تمثل قوانين عامة يتم اكتشافها مثل مبادئ (قوانين) العلوم الطبيعية والرياضية ولكن يتم التوصل اليها بناءاً على التجربة والتطبيق العلمي لذلك **هناك اختلافاً جوهرياً بين مبادئ علم المحاسبة ومبادئ العلوم الطبيعية والرياضية ويرجع الاختلاف الى** -1:تعذر واستحالة استخدام البراهين المادية والرياضية في اثبات صحة المبادئ المحاسبية بعكس الحال بالنسبة لمبادئ العلوم الطبيعية والرياضية حيث يسهل اخضاعها للاثبات الرياضي او المبادئ -2. ان المبادئ المحاسبية لا تمثل حقائق ثابتة في حين ان مبادئ العلوم الطبيعية والرياضية تتسم بالثبات النسبي الى حد كبير في الاحوال والظروف. وخلاصة ما سبق يمكن القول بان المبادئ

المحاسبية ما هي الا (معايير الاداء او التطبيق العلمي. (تم استقراؤها وتحديدها من التطبيق العلمي ويسترشد بها او تلزم المحاسبين بضرورتو مراعاتها عند اعداد الكشوفات المالية فهذه المبادئ توفر بعض الضوابط التي تضمن ان المعلومات الظاهرة في الكشوفات المالية تحوي على معلومات مستخدم الكشوفات المالية وتغطي احتياجاته من المعلومات وفي نفس الوقت تحاط عملية اعدادها بدرجة عالية من الموضوعية والحيادية والتجانس وامكانية الوثوق بها . ومن شان التزام جميع المنشات بهذه الضوابط عند اعداد كشوفاتها المالية ان يجعل في الامكان امكانية اجراء المقارانات بين الكشوفات المالية للمنشات المختلفة . ويعد دراسة ومعرفة تفاصيل الاطار الفكري للمحاسبة والتطورات التي تلحقها شرطاً اساسياً لكل من المحاسب الداخلي الذي يتبع ادارة المنشاة لانه يستخدمها في عملية القياس واعداد الكشوفات المالية والمحاسب الخارجي(مراقب الحسابات) يتاكد قبل اعدادهلتقرير من ان المنشاة قد راعت المبادئ المحاسبية عند اعدادها لكشوفاتها المالية ومستخدمي الكشوفات المالية كالمدراء والمستثمرين والمقرضين والبنوك وغيرهم ان يكونو ملمين ومتفهمين لهذه المبادئ حتى يمكنهم التوصل الى الاستنتاجات الصحيحة عن مغزى الارقام المحاسبية الواردة فيها.

الاطار النظري للمحاسبةConceptual Framework



1- **A conceptual framework** is like constitution that leads the accounting system.

الاطار النظري للمحاسبةيشبه الدستور الذي يقود النظام المحاسبي

2- **The conceptual framework is made of three levels:**

Level (1) Objectives of financial reporting

Level (2): (A) Qualitative characteristics of accounting information and (B) Elements of financial statements.

Level (3): Recognition and measurement concepts: (Assumptions, Principles, and Constraints).

الاطار النظري للمحاسبة مكون من ثلاث مستويات:

المستوى الاول: اهداف الابلاغ المالي

المستوى الثاني: (أ) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، و(ب) عناصر القوائم المالية

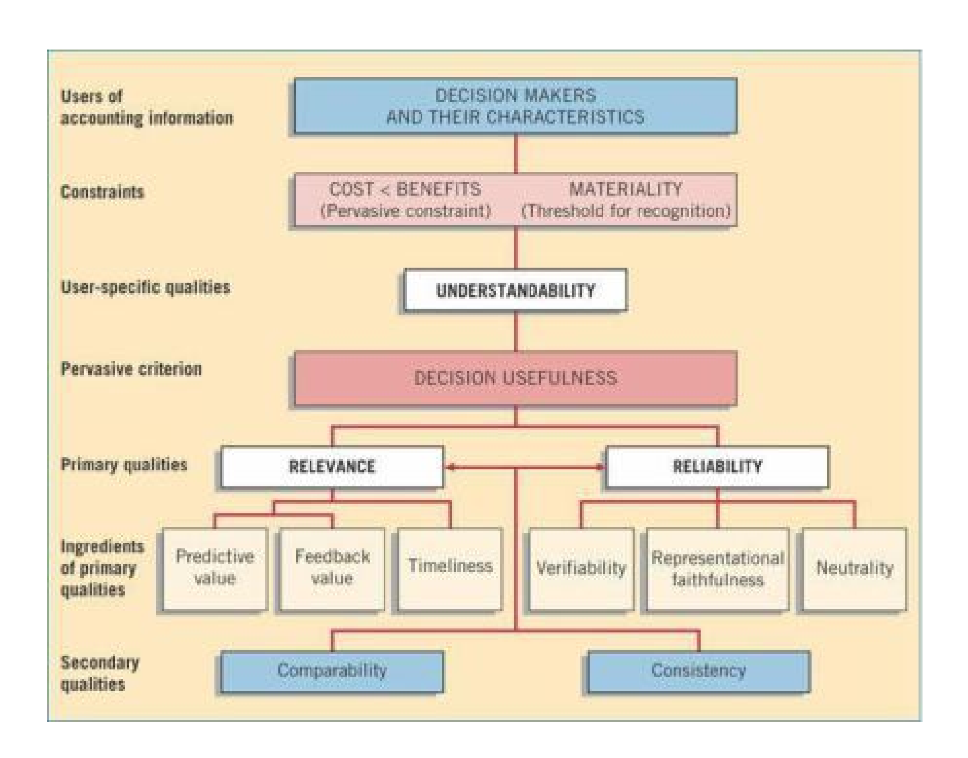
المستوى الثالث: مفاهيم القياس والاعتراف (الفروض والمباديء والمحددات).

Level (1) Objectives of financial statements

المستوى الاول: اهداف القوائم المالية

Objectives of financial reporting are to provide information that is: (1) useful to those making investment and credit decisions, (2) helpful to present and potential investors, creditors, and other users in assessing the amounts, timing, and uncertainty of future cash flows, and (3) about economic resources, the claims to those resources and the changes in them.

اهداف الابلاغ المالي هو نزويد معلومات: (1) مفيده لمتخي القرارات الاستثمارية والائئتمانية، (2) مساعده للمستثمرين والدائنين تمكنهم من تقدير المبالغ، والتوقيت، وعدم الاكيدية من التدفقات النقدية المستقبلية، و (3) والخاصة بالموارد الاقتصادية، والمطالبات الخاصة بتلك الموارد واي تغييرات تطرأ عليها.



Level (2) (A) Qualitative characteristics of accounting information

المستوى الثاني: (أ) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

1- Decision makers and their characteristics (Understandability)
متخذو القرار وخصائصهم (القابلية للفهم)

2- **Constraints:** (1) Cost < Benefits, and (2) Materiality
المحددات الرئيسية: (1) ان تكون التكلفة اقل من المنفعة و(2) الاهمية النسبية

3- **Primary qualities:** (1) Relevance, and (2) Reliability
الخصائص الرئيسية: (1) الملاءمة و(2) الموثوقية

4- **Ingredients of primary qualities:** (1) Relevance (a- predictive value, b- feedback value, and c- timeliness), and (2) Reliability (a- verifiability, b- representational faithfulness, and c- neutrality)
مكونات الخصائص الرئيسية: (1) الملاءمة (أ- القيمة التنبئية، ب- القيمة الاسترجاعية وج- التوقيت المناسب)، و(2) الموثوقية (أ- القدرة على التحقق، ب- الصدق في العرض، وج- الحيادية

5- **Secondary qualities:** (1) comparability, and (2) consistency
الخصائص الثانوية (1) القدرة على المقارنة و (2) الثبات.

Level (2) (B) Elements of financial statements
المستوى الثاني (ب) عناصر القوائم المالية

1- **Assets:** probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events

الاصول: منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تم التحصل عليها او السيطرة عليها من قبل منشأه ناتجة عن احداث او عمليات سابقة

2- **Liabilities:** probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or providing services to other entities as a result of past transactions or events

الالتزامات: تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقصادية تنشأ عن تعهدات حالية من قبل منشأه لمنشأه اخرى مقابل تحويل اصول او تقديم خدمات ناتجة عن احداث او عمليات سابقة

3- **Equity:** residual interest in the assets of an entity that remains after deducting its liabilities. In a business enterprise, the equity is the ownership interest.

حصة السهم: وهي الحصة في اصول المنشأة بعد اقتتاع الالتنزامات منها. وهذه الحصة يطلق عليها في الشركات التجارية بحصة حقوق الملكية

4- **Revenues:** inflows or other enhancements of assets of an entity or settlement of liabilities (or a combination of both) during a period from delivering or producing goods, rendering services, or activities that constitute the entity ongoing major or control operations.

الايرادات: وهي تدفقات واردة أو مساهمات اصول المنشأة او تسوية التزاماتها (او كلاهما) خلال فترة تسليم او تصنيع البضائع، تأدية الخدمات، او الفاعاليات التي تساهم في استمرارية او السيطرة على نشاط المنشأة الرئيسي

5- **Expenses:** outflows or other using up of assets or incurrence of liabilities (or a combination of both) during a period from delivering or producing goods, rendering services, or carrying out other activities that constitute the entity ongoing major or control operations.

المصروفات: وهي تدفقات صادرة او استخدمات اخرى للاصول او التعهد بالتزامات (او كلاهما) خلال فترة تسليم او تصنيع البضائع، تأدية الخدمات، او الفاعاليات التي تساهم في استمرارية او السيطرة على نشاط المنشأة الرئيسي

6- **Gains:** increases in equity (net assets) from peripheral or incidental transactions of an entity during a period except those that result from revenues or investments by owners.

المكاسب: زيادة في حقوق الملكية (صافي الاصول) ناتجه عن عمليات للمنشأة عرضية او خارجية خلال فترة محدده مستثنى منها تلك الناتجة عن الايرادات و استثمارات الملاك.

7- **Losses:** decreases in equity (net assets) from peripheral or incidental transactions of an entity and from all other transactions and other events and circumstances affecting the entity during a period except those that result from expenses or distribution to owners.

الخسائر: نقص في حقوق الملكية (صافي الاصول) ناتجه عن عمليات للمنشأة عرضية او خارجية وناتجة كذلك من جميع العمليات والاحداث والظروق المؤثرة على المنشأة خلال فترة محدده مستثنى منها تلك الناتجة عن المصاريف وتوزيعات الملاك

Level (3) Recognition and Measurement Concepts

المستوى الثالث مفاهيم القياس والاعتراف

A- Basic Assumptions (الفروض الاساسية)

1- **Economic Entity Assumption** means that economic activity can be identified with a particular unit of accountability.

فرض الوحدة الاقتصادية تعني بانه يمكن تعريف نشاطات الوحده الاقتصادية من خلال وحده قياس محاسبية محدده

2- **Going Concern Assumption** means that the business enterprise will have long life.

فرض الاستمراية يعني بان عمر المنشأة طويل وغير محدد

3- **Monetary Unit Assumption** means that money is the common denominator of economic activity and provides an appropriate basis for accounting measurement and analysis.

فرض الوحدة النقدية يعني بأن المال هو وحدة القياس الرئيسية للنشاطات الاقتصادية وهو الاساس في القياس والتحليل المحاسبي

4- **Periodicity Assumption** means that the economic activities of an enterprise can be divided into artificial time periods.

فرض الدورية يعني يمكن تقسيم نشاطات المنشأة الاقتصادية الى فترات زمنية اعتبارية

B- Basic Principles of Accounting (مبادئ المحاسبة الاساسية)

1- **Historical Cost Principle** means that most assets and liabilities to be accounted for and reported on the basis of acquisition price.

مبدأ التكلفة التاريخية يعني بانه يجب احتساب قيمة الاصول والالتزامات والابلاغ عنها وفقا لسعر التملك (بتاريخ العملية)

2- **Revenue Recognition Principle** means that revenue should be recognized when (1) realized or realizable and (2) when earned.

مبدأ الاعتراف بالايراد يعني بانه يجب الاعتراف بالايراد عندما (1) يتحقق او يكون قابل للتحقق و(2) عند اكتسابه

- Revenues are **Realized** when products (goods or services), merchandise, or other assets are exchanged for cash or claims to cash.

يتحقق الايراد عندما يتم تبادل المنتجات (البضائع او الخدمات) و البضائع او الاصول الاخرى بالنقد او الطالبات النقدية

- Revenues are realizable when assets received or held are ready convertible into cash or claims to cash.

يكون الايراد **قابلا للتحقق** اذا كانت الاصول المستلمة او التي بالحوزة قابله للتحويل الى نقد او مطالبات نقدية

- Revenues are considered earned when the entity has substantially accomplished what it must do to be entitled to the benefits represented by the revenues.

يتم اعتبار الايراد **مكتسبا** اذا اعتبرته المنشأة ايرادا منجز بشكل كامل وتم التحصل عليه واستخدامه لمنفعتها

Ways of revenue recognitionطرق الاعتراف بالايراد (التوقيت(

- Recognition at the **time of sale** provides a uniform and reasonable test.

توقيت الاعتراف **عند نقطة** البيع هو انسب توقيت بشكل عام

- **During production:** Recognition of revenue is allowed before the contract is completed in certain long-term construction contracts.

خلال عملية الانتاج: يتم السماح بالاعتراف بالايراد خلال عملية الانتاج في تعهدات البناء طويلة الاجل

- **End of production:** revenue might be recognized after the production has ended but before the sale takes place.

بعد الانتهاء من الانتاج: يمكن الاعتراف بالايراد بعد عملية الانتاج ولكن قبل ان تتم عملية البيع

– **Receipt of cash:** its used only when its impossible to establish the revenue figure at the time of sale because of the uncertainty of collection.

عند ستلام النتقد: يتم الاعتراف بالايراد عند استلام النقد عندما لا يمكن تحديد عنصر الايراد عند عملية البيع لعدم اكطيدية تحصيل النقد كالبيع بالتقسيط

3- **Matching Principle** dictates that efforts (expenses) be matched with accomplishment (revenues) whenever it is reasonable and practicable to do so.

ان **مبدأ المقابلة** ينص على مقابلة المجهودات (المصاريف) بالانجازات (الايرادات) كلما دعت الحاجة لذلك

4- **Full disclosure Principle** recognizes that the nature and amount of information included in financial reports reflects a series of judgmental trade-offs. These trade-offs strive for (1) sufficient detail to disclose maters that makes a difference to users, yet (2) sufficient condensation to make the information understandable, keeping in mind costs of preparing and using it. Information about financial position, income, cash flows, and investments can be found in one of the following three places: (1) financial statements, (2) notes to the financial statements, and (3) supplementary information.

مبدأ الافصاح الشامل يعرف حجم وطبيعة المعلومات المشمولة في الابلاغ المالي والتي تعكس الحكم الجاد في مقارنة الامور. حيث ينص على تزويد (1) الافصاح الكافي عن الامور التي تحدث فرقا للمستخدمين المختلفين للقوائم، ومع الاخذ بعين الاعتبار (2) بجعل المعلومات قابلة للفهم وتكلفة اعدادها واستخدامها. يمكن ايجاد المعلومات الخاصة بالمركز المالي والدخل والتدفقات النقدية والاستثمارات في احد الاماكن التالية: (1) القوائم المالية، و(2) ملاحظات القوائم المالية و(3) وقوائم المعلومات التكميلية او الاضافية

(Constraintsالمحددات-قيود(

1- **Cost-Benefit Relationship** means that the cost of providing the information must be weighted against the benefits that can be derived from using the information.

علاقة التكلفة والمنفعة تعني بانه يجب موازنة تكلفة تزويد المعلومات بالمنفعة المترتبة على استخدامها

2- **Materiality** relates to an items impact on a firms overall financial operations. An item is material if its inclusion or omission would influence or change the judgment of a reasonable person. It is immaterial and, therefore, irrelevant if it would have no impact on decision-maker.

ان **الاهمية النسبية** تعود الى مدى تاثير بند معين على العمليات المالية ككل. يعد البند مهم اذا كان تضمينه او حذفه سيؤثر او يغير حكم شخص عقلاني. ويعد غير مهم اذا كان تضمينه او حذفه ليس له اثر على متخذ القرار.

3- **Industry Practices** means the peculiar nature of some industries and business concerns sometimes requires departure from basic theory.

محددات الصناعة تعني بان طبيعة بعض الصناعات والتجارة تجعلها تحيد عن النظرية العامة.

4- **Conservatism** means when in doubt choose the solution that will be least likely to overstate assets and income.

التحفظ (الحيطة والحذر) يعني بانه عند تولد اي شك فانه يجب اختيار ذلك الحل الذي لا يغالي في تقدير الاصول والدخل

نشاة الفكر المحاسبي

عرفت المحاسبة منذ نشأتها قبل الميلاد على أنها مجرد ممارسة وتطبيق عملي لإثبات الأحداث الاقتصادية البسيطة والتعاملات المالية بين الأفراد ، وبدأت أول مراحل التطوير للعملية المحاسبية بعد إدخال النقود كوحدة تبادل ، وتعد الصين الدولة الرائدة في ذلك التطوير حيث ظهرت المحاسبة بالصين قبل أوروبا وذلك منذ عام 2000 قبل الميلاد .

وقد ظهرت المحاسبة وفكرة القيد المزدوج بظهور البنوك والمعاملات المصرفية أثناء عام 1300 م ، وتأسس أول تنظيم مهني محاسبي في فينيسيا عام 1581 م .

وقد أعتبر Luca Pacioli أب المحاسبة الحديثة ، حيث أعتبر كتابة هو المرجع والأساس للبحوث في مجال المحاسبة على مدار مائتي عام فيما بعد ، وتوالت البحوث وظهور المتخصصين في تطوير المحاسبة

* عصر الركود The age of Stagnation

خلال الفترة من 1494م وحتى 1775م والتي عرفت بعصر الركود للمحاسبة ، والتي اتسمت بثبات الاقتصاد العالمي ، ولم يحدث خلال هذه الفترة أي تطور لأوجه الاقتصاد العالمي وبالتالي لم يكن هناك أي تقدم في الممارسات والأفكار المحاسبية .

* نمو المعرفة المحاسبية Growth of Accounting Knowledge

المعرفة المحاسبية هي المبادئ والأساليب والممارسات أو النظم ، والتي تزايدت بشكل كبير ما بين الفترة 1775 حتى عام 1985 وكانت خلال المراحل التالية : -

- (من عام 1775 م حتى عام 1850 م)

1 - تزايد الاعتماد على المؤسسات ذات النطاق الضخم خلال هذه الفترة .

2 - تزايد اهتمام المنشآت بقائمة المركز المالي ، عكس ما جرت عليه العادة سابقاً بالاهتمام بقائمة الدخل ، والتي توضح أرباح وخسائر المنشأة .

3 - تحول مفهوم الملكية من الفردية والمشتركة إلى حملة الأسهم .

4 - عرفت الشركة بأنها ذات شخصية معنوية مستقلة عن الملاك وذات كيات قانوني ومالي مستقل .

5 - ظهور مجموعة من المستفيدين من المعاملات المحاسبية وهم حملة الأسهم والملاك .

6 - تطور مفهوم الدخل المحاسبي .

7 - تغير النظرة للشركة إلى أنها مستمرة في النشاط مما أدى إلى تطور فكرة احتساب الأصول الثابتة على الأساس التاريخي مطروحاً منه الإهلاك .

8 – فصل الملكية عن الإدارة .

9 – تطور فكرة اعتماد البيانات المحاسبية بالقوائم المالية من جهة حيادية تؤكد صحة تلك البيانات مما أدى إلى تطوير مهنة المراجع .

– (من عام 1900 م حتى 1950 م)

1 – تعد هذه الفترة هي ثورة الفكر المحاسبي .

2 – تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

3 – تطور مفهوم القوائم المالية من مجرد الدلالة على المركز المالي إلى مفهوم نفعية القرار .

4 – تطور الأساليب والممارسات المحاسبية لتكون أكثر نفعاً في اتخاذ القرار .

5 – تطور المحاسبة الضريبية والتخطيط الضريبي .

6 – تحسين المحاسبة الحكومية لتكون أكثر ملاءمة لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابية .

– (من عام 1950 م حتى الوقت الحاضر)

1 – تغير المفهوم العام للمحاسبة والنظرة المحدودة للمحاسبة من كونها فن ومجرد ممارسات عملية إلى كونها علم .

2 – تم وضع الكثير من المفاهيم واختبارها ووضعها محل التنفيذ .

3 – تطوير نظرية المحاسبة على أساس المدخل الوصفي والمعياري .

4 – تطورت معايير المحاسبة الدولية لتتوافق مع التطور في النشاط الاقتصادي .

5 – ظهرت أهمية محاسبة المسئولية الاجتماعية ونظم المعلومات وعلم الإدارة والخدمات الإدارية .

6 – أصبحت المحاسبة علم منهجي متعدد الأبعاد .

7 – أدى استخدام الحاسب الآلي في نظم وأساليب المحاسبة إلى إحداث ثورة شاملة لكافة مجالات المحاسبة

فروض المحاسبة النظرية.

تمهيد

ليس هناك اتفاق بين الباحثين في نظرية المحاسبة على استخدام لفظ موحد يعبر عن الفروض، فـالفروض تسمى بأسماء مختلفة منها Assumption الفروض، الأسس Foundations ، المصادرات postulate . ولكننا سنيسر مع الذين يستخدمون لفظ ((فرض)).

كما انه ليس هناك اتفاقا تام بين المحاسبين على نوعية وعدد الفروض، بل إنهـا تتوقـف علـى التفكيـر المنطقي لكل باحث على حدة، وطريقة تحليله وعرضه لنظرية المحاسبة.

على أي حال فالفروض هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقـائق المعروفـة بالفعل أو تمثل نتائج بحث مقبولة عموماً في ميادين معرفية أخرى.

ومن هنا يرى بعض الباحثين مثل الدكتور حلمي محمود نمر، أن الفروض المحاسبية يجب أن تتمشى مع ثلاثة معايير رئيسية وهي:

1. يجب أن تتفق وتتمشى مع مجال استخدام علم المحاسبة.
2. يجب أن تكون أساسا لاستنتاج المبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية المحاسبة.
3. يجب أن تساعد على تفسير المباديء العلمية المطبقة في الحياة العملية أو تساعد علـى تطويرهـا وتحسينها.

ومن هنا وفي ظل تلك المعايير يمكن تقسم الفروض المحاسبية غلى نوعين رئيسيين تندرج نحتهمـا عـدة فروض.

النوع الأول : فروض تتعلق بوجود وحدة محاسبية.

النوع الثاني: فروض تتعلق بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة.

والفروض المحاسبية بغض النظر عن عددها وأنواعها تستخدم لتكون نقطة بداية للوصول إلـــى المبـــادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية المحاسبية. فالباحث يجب أن ينطلق مـــن افتراضـــات تشـــكل أساســـا للاستدلالات المنطقية اللاحقة

وتُعتمد في الوضع الحالي للفكر المحاسبي الفروض الأربع التاليات:

- فرض الوحدة المحاسبية.
- فرض استمرار الوحدة المحاسبية.
- فرض الدورية.
- فرض وحدة القياس النقدي.

ان الاطار المفاهيمي للنظرية المحاسبة يتكون من اهداف التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومـــات المحاسبية ومن مفاهيم وعناصر القوائم المالية، وان هذا الاطار المفاهيمي هو البنية التحتية التي يتم عليها ارساء العناصر الاخرى لنظرية المحاسبة : الفروض والمبادئ. فالإطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية METATHEORY أو البنية التحتية INFRASTRUCTURE . وتمثل الفروض والمبـــادئ المحاســـبية البناء الرسمي لنظرية المحاسبة.تمثل الفروض والمبادئ قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة.

فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم، وبناءً عليها يتم التوصل الى المبادئ العلمية، أما المبادئ العلمية فهي بدورها احكام عامة تعتمد للإختيار فيما بين بدائل التطبيق العلملـــي، أي أنهـــا تمثـــل المرجع الذي نحتكم الية لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي المهنة.

الفروض في العلوم التجريبية:

منذ عصر النهضة يترافق استخدام مصطلح فرض مع البحوث التجريبية (يسمى في العلــوم التجريبيــة والطبيعية HYPOTHESIS وفي العلوم الاجتماعية ASSUMPTION).

ويقصد بالفرض التكهن بالحلول الممكنة لمواضيع معينة ثم التحقق من صحة هذه الحلول المفترضة عــن طريق التجريب، بحيث يتم اثبات صحة الفروض، مما يجعلها تصلح لإجراءات التطبيق العملي.

دورة وضع الفروض:

ان دورة وضع الفروض والتحقق من صحته تمر بأربعة مراحل :

1) مرحلة ملاحظة مشكلة معينة وإثارة الاسئلة حول المشكلة.
2) مرحلة وضع الفرض الذي يمثل ردا على الاسئلة المثارة حول المشكلة .
3) مرحلة استنتاج نتائج ناجمة عن تطبيق الفروض.
4) مرحلة اختبار هذه الاستنتاجات عن طريق اخضاعها للملاحظة والمشاهدة والتجريب.

الفروض في المحاسبة والعلوم الاجتماعية:

الفروض ASSUMPTIONS هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقــائق المعروفة بالفعل أو تمثيل نتائج بحث مقبولة عموما في ميادين معرفية أخرى.

تستخدم الفروض المحاسبية لتكون نقطة بداية للوصول الى المبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظريــة ، فالباحث يجب ان ينطلق من افتراضات تشكل أساساً للإستدلالات المنطقية اللاحقة.

ان اختبار الفروض في المحاسبة لا يعني الحكم بصورة مطلقة بأنها صادقة او كاذبة. فمــن النــادر جــدا وجود حالات على هذا الشأن، بل ان الاحتبار يعني اعطاء درجة من الثقة في تلك الفــروض، حيــث لا

توجد في الحياة العملية فروض صحيحة أو خاطئة بصورة مطلقة، ويكون الغرض ن اجراء الاختبـــارات هو تحديد درجة الثقة.

إن الفروض المحاسبية لم ولن تكون ثابتة، وانما هي في حاجة مستمرة لإعادة النظر على انهـــا لا زالـــت تعبر بشكل عام عن ظروف الحال.

وإن صلاحية أي نظرية هي مرتبطة بصلاحية فروضها التي تتحدد بمدىفاعليتها في مواجهة مشاكل اليوم والمستقبل القريب، وهي دائما في انتظار نظريات أفضل تحل محلها في المستقبل.

شروط الفروض المحاسبية :

يجب ان تتوافر في الفروض الشروط الثلاثة التالية لتكون فاعلة في تحقيق أهداف التقرير المالي:

- ان تكون قليلة العدد بقدر الامكان ، وإلا تعرض الباحث لإحتمـــالات الخطـــأ فـــي عمليـــة الإستدلال المنطقي.
- أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، ةإلا وقعنـــا فـــي أخطـــاء التبريـــر الـــدائري cercular reasoning الناتج عن استنتاج فرض معين من فروض آخر.
- أن تكون الفروض غير متعارضة ، وإلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادئ غيـــر متســـقة منطقيـــاً . LOGICAL INCONSISTENC

خصائص الفروض الجيدة .

1- يجب أن تكون مرتبطة بتطور المنطق المحاسبي أي يجب أن تستخدم كأساس للاستنتاج المنطقـــي لقضايا منطقية جديدة.

2- أن تقبل كأساس سليم للمناقشة باعتبارها نقطة صحيحة للبدء أو افتراض سليم مفيد في تطــوير المنطق المحاسبي.

3- ان تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي.

4- ان تكون مستقلة عن بعضها البعض حتى لا يتم الوقوع في خطأ استنتاج فــرض مــن فــرض آخر.

5- ان تكون غير متعارضة وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً.

انواع الفروض:

1- فروض وضعية أوصفية: هي التي تتعلق بوصف ما هو موجود وكائن ومــن امثلتهــا ((معظــم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين)).

2- فروض قياسية أو توصيفية: فهي تتعلق بما يجب ان يكون عليه البنـــاء الفكــري مثــل فــرض الاستمرارية في المحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ

والاتفاق على الفروض هي الخطوة الأولى في التطور المنطقي للنظرية المحاســبية. ويجــب أن يكــون اختيار الفروض مرتبطا بأهداف المحاسبة، وقياس العمليات.

تأثير البيئة المحاسبية على أهداف المحاسبة.

تؤثر البيئة المحاسبية تأثيرا مباشرا على أهداف المحاسبة وعلى المبادئ والقواعد التي يمكن استخلاصها.

وتتضمن معظم الفروض والمفاهيم افتراضات بشأن طبيعة الوحدة المحاسبية، وترجع أهمية معنى هذا المفهوم إلى انه يعرف مجال المحاسبة ومن ثم يضع نطاقا محددا لأهداف المحاسبة ومجالات تطبيقها، وما ينبغي أن تتضمنه التقارير المالية بشأنها..

بل إن الفروض الخاصة بطبيعة الوحدة تؤدي إلى تحديد نطاق البيانات التي ينبغي أن تتضمنها التقارير، كما تعاون على تحديد احضن الوسائل لعض البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة.).

3-3 مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية: Going Concern

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فانه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما إن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة.

وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب الوحدة المحاسبية (المشروع) والغدارة، واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية، وظهور شركات المساهمة عضد صحة هذا الفرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من مسئولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم، وان حياة المشروع لا تتوقف على حياة المساهمين، فيستطيع المساهم بيع رهن أو التنازل عن حصته من رأس المال دون أن يؤثر ذلك على حياة الوحدة(المشروع)، ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها.

ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي، فان

مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكــون لــذلك القياس مغزى واضح. ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقســيم جهــود المنشــأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بمــا حققتــه مــن إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تــؤدي إلــى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو مــن الدقــة المتناهيــة علــى المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما أن دقة المعلومات – في حقيقة الأمر – تعتمد علــى مجــرى الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها – حتــى فــي أفضــل الظروف المواتية – قوائم نهائية، كما أن نتائج أعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعهــا بصــورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية. وترتيبا على ذلك، فان القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قــد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة فــي الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشــملها قائمــة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحي بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيــداً عــن الواقع.

وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزءا من التيار المتواصل لجهود المنشأة وإنجازاتها – ومن ثم فإنها تعرض صورة لأداء المنشأة وفاعلية إدارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة. ولكــي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من أجله، ينبغي إعدادها كإحدى الحلقات في سلسلة متصلة مــن التقارير بحيث لا تغفل شيئاً من المكاسب والخسائر الفرعية أو العرضية أو التي تترتب علــى الظــروف الخارجية المحيطة بالمنشأة إذ أن لهذه العناصر أثر – في الأجل الطويل – على تيار الــدخل. وبالمثــل،

تقدم قائمة المركز المالي صورة للأصول التي ترتبط - بدرجة معقولة - بالأنشطة المقبلة للمنشأة، وما يترتب على تلك الأصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة.

الاستمرارية والمشروع المستمر في الفكر الإسلامي المحاسبي

الاستمرارية والموالاة واجبة في الإسلام........

ففي العبادات التي فرضها الله سبحانه وتعالى من صلاة موقوتة، وزكاة على الأموال، وصوم رمضان وحج البيت في اشهر معلومات من كل عام، قال تعالى(حافظوا على الصلوات والصلاة الوسط وقوموا لله قانتين)(الاية238سورة البقرة).

(كتب عليكم الصيام كما كتب على الذين من قبلكم لعلكم تتقون)(الآية 183 سورة البقرة.

- وفي المعاملات أوجبها الإسلام بضوابطها الشرعية، يقول الرسول صلى الله عليه وسلم ((أحب الأعمال إلى الله أدومها وان قل)) رواه البيهقي.

- واستدل بعض الفقهاء وعلماء المسلمين على أن القليل الدائم خير وأفضل من الكثير المنقطع.

كما يحض الإسلام على التوازن والاستمرارية والدأب في مجالات العبادات وفي مجالات المعاملات يقول سبحانه وتعالى(فإذا فرغت فانصب والى ربك فارغب)الآيتان7+8 سورة الشرح.

الفقه الإسلامي في المعاملات واستمرارية المشروع كوحدة محاسبية

تهتم الاستمرارية والموالاة في الفكر الإسلامي المحاسبي بمفهوم استمرارية التحرك وديناميكية المشروع، وتتبع حركة رأس المال والموارد والاستخدامات في دوراتها المستمرة لقياسها محاسبيا، كما تعني استمرارية التصرف وتقليب المال بإدارة المال-كما يقول الفقهاء وعلماء المسلمين- حالا بعد حال

وفعلا بعد فعل، طلبا للربح في إطار المحافظة على سلامة رأس المال فإنه لا يقال لمن لم يسلم لـــه رأس ماله إنه قد ربح، إذ أن الربح فرع المال ز لا يسلم الفرع إلا إذا سلم الأصل، والأصـــل فـــي المشـــروع كوحدة محاسبية أن يدور في الفكر الإسلامي في إطار الاستمرارية والموالاة مع حرية أصحاب المشروع أو بعضهم في التوقف،

فالقاعدة هي أن الاستمرارية هي الأصل والتوقف هو الاستثناء .

والإجماع منعقد بين الفقهاء على أن الشركة من العقود الجائزة، لا مـــن العقـــود اللازمـــة، بمعنـــى أن للشريك أن ينفصل من الشركة متى شاء، إلا أن الفقهاء اختلفوا في لزومية عقـــد المضـــاربة الشـــرعية ويطلق عليها عقد القراض وهي شركة بمال من جانب رب المال وعمل من جانب الشريك بعمله،

الاستمرارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية

يُعدّ فرض استمرار المشروع من الفروض الرئيسية، التي تؤثر علـــى إعـــداد الميزانيـــة. هـــذا الفرض يقوم على قاعدة "عدم التصفية" Non liquidationbasis ، ويتفق مع التوقع الطبيعي لأصـــحاب المشروع والإدارة، أمّا احتمال التصفية فتعدّ حالة استثنائية. وكثير من المبـــادئ العلميـــة المطبقـــة فـــي المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستمرار، خاصة المبادئ التي تحكم تقويم الأصول الثابتة، التي تُقْتنـــى من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل. فتقدير الحياة النافعة للأصل، والقيمـــة المتبقيـــة بعـــد حساب قيمة الاستهلاك، تقوم على فرض استمرار الأصل في خدمة المشروع. فالميزانيـــة التـــي يعـــدّها المحاسب ليست ميزانية تصفية، ولكنها ميزانية مشروع، مستمر في أعماله، وتحقيق أهداف أصحابه.

ولا يعنى فرض "الاستمرار" بقاء المشروع بصفة دائمة، وإنما يعنى أن المشروع سيظل موجوداً لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية، ومقابلة ارتباطاته القادمة.

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما أنه ليس هنـاك دليـل علـى عكس ذلك، فانه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تسـتخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما إن الأصول التي تسـتخدمها ذات أعمـار محـدودة. ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نيـة أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها.

وفرض الاستمرارية خلق تناقضا واضحا كان له أكبر الأثر على كثير من المشاكل المحاسبية ففي الوقت الذي تعتبر فيه حياة المشروع غير محددة نجد ان اصحاب المشروع يهمهم معرفة نتيجـة أعمـال هـذا المشروع ومركزه المالي من وقت لآخر، خلال حياة المشروع . ولذا استلزمت الضرورة العلمية تقسـيم حياة المشروع الى فترات مالية دورية هي ما يطلق عليها السنة المالية أو المحاسبية يحدد فـي نهايتهـا نتيجة الاعمال والمركز المالي عن سنة سابقة.

هذا التقسيم لحياة المشروع ولد مشاكل عدية كضرورة الفصل بين العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحاليـة عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلية، وبالتالي ضـرورة التفرقـة بـين العمليـة الايراديـة والعمليـة الرأسمالية، وضرورة عمل التسويات الجردية وضرورة عمل الاسـتهلاك الخـاص بالاصـول الثابتـة والمخصصات المتعلقة بالاصول المتداولة.

القوائم المالية

ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي، فان مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح. ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقسيم جهود المنشأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما أن دقة المعلومات – في حقيقة الأمر – تعتمد على مجرى الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها – حتى في أفضل الظروف المواتية – قوائم نهائية. كما أن نتائج أعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية. وترتيبا على ذلك.

وبمعنى آخر فإن فرض الاستمرارية في الاعمال وما يترتب عليه من ضرورة تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية أدى الى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية ومشروطة وليست نتائج محدد على وجه الدقة، وبل وأكثر من ذلك فإن صحة هذه النتائج تتوقف على تحقق صحة التقديرات في المستقبل والتي أخذت في الحسبان عند عمل القوائم.

فمثلاً فإن تحديد الربح الحقيقي للمشروع لا يمكن أن يتحقق الا اذا حدد هذا لربح في نهاية المشروع ، وحيث اننا نحدد الربح في نهاية المدة او الفترة المالية التي تمثل جزءاً من حياة المشروع المستمرة فإن الربح المحقق هو في الواقع ربح تقريبي وصحته تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات المتعلقة

بتحديدة كالاستهلاكات والمخصصات واحتمال تحصيل الديون لدى الغير ..الخ،وهذا القول ينطبق على تحديد المركز المالي للمشروع حيث أن تحديد المركز المالي يتأثر ويرتبط بتحديد الربح.

ونخلص الى ان القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحي بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيداً عن الواقع.

كما ان فرض الاستمرارية معناه أن القيمة الدفترية للأصول المتداولة يجب تحصيلها خلال الفترة المنظورة والذي يجب الا تتجاوز السنة من توقيع الميزانية، كما ان الالازامات المتداولة يجب تسديدها خلال نفس الفترة، كما أن عمل القوائم المالية مرتبط اساسا على أن المشروع مستمر في اعماله الاعتيادية خلال الفترة الموضحة سابقا الا اذا كانت نية للتصفية أو الرغبة في التوقف عن مزاولة النشاط أو اذا لم يكن هناك بديل آخر حقيقي.

المراجع

1. تيماشيف : النظرية الاجتماعية : الطبيعة و النمو ، ترجمة محمد الجوهري و آخرون ، 1974م
2. عبدالباسط محمد حسن ، أصول البحث الاجتماعي ، 1998 م)
3. عبد الباسط عبد المعطي، اتجاهات نظرية في علم الاجتماع ، 1995
4. د. علي الحوات ، النظرية الاجتماعية ، اتجاهات أساسية ، منشورات شركة الجا ، 1998.
5. د.الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة منشورات جامعة الكويت، 1991
6. د.الشيخ، سهيل، نظرية المحاسبة سلسلة محاضرات دبلوم المحاسبة/ جامعة حلب
7. د.حسين عامر شرف : مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية ، دار النهضة العربية ، 1981،ص211.

8. د.نبيل على درويش الحديدي : المحاسبة الحكومية والقومية ، مكتبة الجلاء ببور فؤاد، بدون تاريخ ، ص350.
9. د. محمود شوقي عطا الله : المحاسبة الحكومية والقومية ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1984، ص264.
10. باتريشيا الكسندر ، سالى بادن : مسرد المفردات فى الاقتصاد الكلى من منظور جندرى ، عمل مشترك مع " بيريدج" والمؤسسة اللمانية للتعاون الفنى ، GT2 شباط 2000 ص 30.
11. صندوق النقد الدولى : دليل الاحصاءات النقدية والمالية ، واشنطن العاصمة C 2000 I X ص 90.
12. د. محمد صبري العطار ، المدخل في المحاسبة القومية ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1984،ص 3.
13. محمد جمال على محمد هلالي : مرجع سابق ص 13.
14. د. محمد سعيد الشناوي ، المحاسبة القومية ، دراسات نظرية وتطبيقية ، الزقازيق ، بدون ناشر ، 1998 ، ص 27 .
15. د. أحمد سامي عثمان ، نظام المحاسبة القومية ، القاهرة ، دار الجيل للطباعة ، 1976 ، ص 7-8 .
16. د. أحمد سامي عثمان ، مرجع سابق ، ص ص 14 – 15 .
17. د. حسين حسني إبراهيم ، البيئة في الحسابات القومية ، مجلة أفاق جديدة ، العدد الثالث ، السنة الرابعة ، جامعة المنوفية ، كلية التجارة ، 1993 ، ص 187 .
18. د. محمد سعيد الشناوي ، مرجع سابق ، ص ص ، 34 – 35.
19. د. حافظ حسن عوض شعيب ، " نحو منهاج جديد لفهم مشاكل ودور الحسابات القومية في مصر " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1991 ، ص 677 .
20. د. ليلى فتح الله ، المحاسبة القومية ، القاهرة ، دار الحريري للطباعة ، 1995 ، ص ص 5،6 .

21. .يونس حسن الشريف،محمد عبد الله بيت المال ،يونس محمد احشاد،ليبيا ، مبادئ المحاسبة المالية، ليبيا ، منشورات جامعة قاريونس ، ط1990،1.
22. سلسلة بهجة المعرفة ،المجموعة الأولى : العلم ، ترجمة :ميخائيل كريدي ، رياض بدور ، ليبيا ،الشركة العامة للنشر والتوزيع والإعلان.
23. رواءمصطفى العبادي ،العصر الهلينستي، بيروت ،دار النهضة العربية،1988.
24. ضيف، خيرت، شحاتة، احمد بسيوني، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت1985م.
25. حنان، رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر،الطبعة الاولى،2003م
26.